



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12269.003508/2010-88
ACÓRDÃO	2402-013.031 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GRÊMIO FOOTBALL PORTO ALEGRENSE
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

PRELIMINAR DE NULIDADE. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. NÃO OCORRÊNCIA.

Não há que se falar em desconsideração da personalidade jurídica quando a receita é reclassificada para ser considerada rendimentos auferidos pela pessoa física.

DECADÊNCIA

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando não há pagamento antecipado, ou da ocorrência do fato gerador, quando o contribuinte recolhe antecipadamente o tributo devido, ainda que de forma parcial.

Existindo antecipação do pagamento, aplica-se o art. 150, § 4º do CTN para a determinação do termo inicial do prazo decadencial

RECONHECIMENTO DO VÍNCULO EMPREGATÍCIO REAL PARA FINS PREVIDENCIÁRIOS. RECONHECIMENTO DO VÍNCULO REAL DO TRABALHADOR PARA FINS PREVIDENCIÁRIOS. SIMULAÇÃO. PRIMAZIA DA REALIDADE. CONTRATAÇÃO DE SEGURADOS OBRIGATÓRIOS POR INTERMÉDIO DE INTERPOSTA PESSOA JURÍDICA .

Constatado pela autoridade fiscal que a empresa, para deixar de pagar tributos (contribuições sociais previdenciárias e contribuições para terceiros) e encargos trabalhistas, contrata empregados por intermédio de interposta pessoa jurídica existente apenas no plano formal, correto o enquadramento dos trabalhadores como segurados empregados da real empregadora para fins de cobrança de contribuições sociais previdenciárias, uma vez caracterizada a relação prevista nos Arts 2º e 3º

da CLT, não se lhes aplicando, por analogia, dispositivo da Lei Pelé, direcionado exclusivamente a atletas, sendo o caso concreto vinculado a profissionais de categoria distinta (membros de comissão técnica)

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em rejeitar a preliminar suscitada no recurso voluntário interposto e reconhecer a perda do direito do Fisco constituir o crédito tributário até a competência 11/2005, inclusive, em face do transcurso do lustro decadencial, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, vencidos os Conselheiros Gregorio Rechmann Junior (relator), Joao Ricardo Fahrion Nuske e Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano que, no mérito, deram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcus Gaudenzi de Faria.

Assinado Digitalmente

Gregório Rechmann Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Assinado Digitalmente

Marcus Gaudenzi de Faria – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Francisco Ibiapino Luz (substituto integral), Gregório Rechmann Junior, João Ricardo Fahrion Nüske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Marcus Gaudenzi de Faria e Rodrigo Duarte Firmino (presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 5ª Turma da DRJ/CTA, consubstanciada no Acórdão 06-50.625 (p. 339), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Na origem, trata-se de lançamento fiscal com vistas a exigir crédito tributário referente às contribuições destinadas a outras entidades e fundos (FNDE, INCRA, SESC, SENAC e

SEBRAE) e referem-se às contribuições da empresa sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados (DEBCAD 37.295.510-0, p. 2).

De acordo com o Relatório Fiscal (p. 20), *constatou-se que o clube celebrou com determinadas pessoas jurídicas, contratos para prestação de serviços nas áreas de preparação física, orientação e condução técnica de equipe, treinador de goleiros, fisicultor e assessoria na área dos atletas profissionais. Os sócios gerentes destas pessoas jurídicas executaram os serviços exclusiva e pessoalmente, conforme previsão contratual, nas dependências do contratante, mediante remuneração e subordinação.*

Neste contexto, a Fiscalização concluiu que *os segurados preenchem os requisitos definidos no art.12 da Lei 82.12/91 (de Custeio da Previdência Social) que diz: "São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas: I — como empregado: a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado.*

Cientificada do lançamento fiscal, a Contribuinte apresentou a sua competente defesa administrativa (p. 170), esgrimindo suas razões de defesa nos seguintes pontos, em síntese:

(i) nulidade do lançamento fiscal por ofensa ao princípio da estrita legalidade e ao art. 142 do CTN;

(ii) nulidade do termo de sujeição passiva solidária por ausência de norma autorize a desconsideração da pessoa jurídica;

(iii) decadência em relação às competências de 01 a 11/2005;

(iv) ilegalidade da exigência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos como "direito de arena";

(v) ilegalidade da exigência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos a determinadas pessoas jurídicas como "direito de imagem";

(vi) duplicidade de lançamento em relação ao mesmo fato gerador;

(vii) ausência de simulação; e

(viii) inconstitucionalidade da Taxa SELIC.

A DRJ julgou improcedente impugnação, nos termos do susodito Acórdão nº 06-50.625 (p. 339), conforme ementa abaixo reproduzida:

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INTELECTUAIS. PRIMAZIA DA REALIDADE PROVADA. VALORIZAÇÃO SOCIAL DO TRABALHO. LANÇAMENTO. COMPETÊNCIA E VALIDADE.

A hipótese de incidência do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, demanda que, no plano fático, a prestação de serviços se processe efetivamente entre pessoas jurídicas, não podendo o trabalhador que executar a prestação de serviços agir como empregado da pessoa jurídica tomadora dos serviços, sob pena de restarem caracterizadas a relação de emprego (CLT, aprovada pelo Decreto-lei nº 5.452, de

1943, art. 442; CLT, art. 9º; e Tribunal Superior do Trabalho, Súmula nº 331, I) e a figura do segurado empregado (Lei nº 8.212, de 1991, art. 12, I, *a*).

Entendimento diverso reduz o trabalho humano a uma mera mercadoria em afronta aos princípios constitucionais da dignidade da pessoa humana (Constituição da República, art. 1º, III) e da valorização social do trabalho (Constituição da República, art. 1º, IV, e 170, *caput*) e ao primeiro princípio da Declaração de Filadélfia (Constituição da OIT), ratificada conforme Decreto de Promulgação nº 25.696, de 20 de outubro de 1948 (Constituição da República, art. 5º, § 2º).

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil é autoridade competente para lançar as contribuições sobre folha de pagamento sob o fundamento de a prova colhida, no seu entender, ser suficiente para o exercício do poder-dever de desconsiderar o vínculo formalmente pactuado em prol da efetiva relação jurídica consubstanciada no plano fático, a caracterizar a figura do segurado empregado (Lei nº 5.172, de 1966, arts. 142 e 149, VII; Lei nº 8.212, de 1991, arts 12, I, *a*, e 33, *caput*; Lei nº 10.593, de 2002, art. 6º, I, *a*; CLT, art. 9º; e RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999, art. 229, § 2º).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO. SUBORDINAÇÃO ESTRUTURAL OU INTEGRATIVA.

A subordinação jurídica estrutural ou integrativa não demanda a existência de ordens diretas de serviço.

REMUNERAÇÃO. GRATIFICAÇÃO AJUSTADA.

A gratificação ajustada integra a remuneração do segurado empregado, constituindo-se em base de cálculo.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

A utilização da taxa Selic como juros moratórios decorre de expressa disposição legal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada dos termos da decisão de primeira instância, a Contribuinte apresentou recurso voluntário (p. 363), reiterando, em síntese, os termos da impugnação, nos seguintes pontos:

- (i) nulidade do lançamento fiscal por ausência de norma que autorize a desconsideração da pessoa jurídica;
- (ii) decadência em relação às competências de 01 a 11/2005; e

(iii) improcedência do lançamento fiscal em face da possibilidade de prestação de serviço a Clubes de Futebol por pessoas jurídicas em cargos técnicos.

Na sessão de julgamento realizada em 13/09/2023, este Colegiado, com vistas a aferir qual a regra aplicável na contagem do lustro decadencial no caso em análise, converteu o julgamento do presente processo em diligência para que a Unidade de Origem prestasse informações acerca de eventuais pagamentos realizados pela Contribuinte à época dos fatos geradoras.

Em atenção ao quanto solicitado, foi emitido o Relatório de Diligência Fiscal de p. 399, em relação ao qual, devidamente cientificada, a Contribuinte apresentou a sua competente manifestação (p. 408).

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de lançamento fiscal com vistas a exigir crédito tributário referente às contribuições devidas *a outras entidades e fundos (FNDE, INCRA, SESC, SENAC e SEBRAE)* e referem-se às contribuições da empresa sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados.

Em sua peça recursal, a Contribuinte esgrime suas razões de defesa nos seguintes pontos, em síntese:

(i) nulidade do lançamento fiscal por ausência de norma que autorize a desconsideração da pessoa jurídica;

(ii) decadência em relação às competências de 01 a 11/2005; e

(iii) improcedência do lançamento fiscal em face da possibilidade de prestação de serviço a Clubes de Futebol por pessoas jurídicas em cargos técnicos.

Pois bem!

Considerando que o presente processo era, inicialmente, de relatoria da Conselheira Ana Cláudia Borges de Oliveira e que a mesma, na sessão de julgamento realizada em 13/09/2023, apresentou a íntegra o seu voto, estando as conclusões por si alcançadas em consonância com o entendimento perfilhado por este Relator, em homenagem ao trabalho da referida conselheira, adoto suas razões de decidir, com as devidas modificações e/ou atualizações que se fizerem necessárias.

Da Nulidade

Sustenta a Recorrente, em preliminar, a nulidade do lançamento por ausência de norma que autorize a desconsideração da pessoa jurídica.

Entendo que não assiste razão ao recorrente no capítulo em epígrafe.

A defesa se insurge contra o que denomina de desconsideração da personalidade jurídica efetivada sem poderes judiciais. Invoca o art. 50 do Código Civil, que alega exigir mandamento judicial.

O art. 50 do Código Civil permite a desconsideração da personalidade jurídica, no caso de abuso, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso.

A desconsideração da personalidade jurídica (ou *disregard of the legal entity*) permite que não mais se considere os efeitos da personificação da sociedade para atingir e vincular **responsabilidades** dos sócios, com o intuito de impedir a consumação de fraudes e abusos por eles cometidos, que causem prejuízos e danos a terceiros¹.

Quando ocorre a desconsideração da personalidade jurídica os bens particulares dos sócios respondem pelos danos causados a terceiros.

Consta no Relatório Fiscal (fls. 20 a 26) que, no “procedimento fiscal constatou-se que o clube celebrou com determinadas pessoas jurídicas, contratos para prestação de serviços nas áreas de preparação física, orientação e condução técnica de equipe, treinador de goleiros, fisicultor e assessoria na área dos atletas profissionais. Os sócios gerentes destas pessoas jurídicas executaram os serviços **exclusiva e pessoalmente**, conforme previsão contratual, nas dependências do contratante, mediante **remuneração e subordinação**” (grifei).

Assim, foram “**desconsiderados** os serviços prestados pelas sociedades já que presentes os elementos definidores da prestação de serviços de seus sócios para serem enquadrados na condição de segurados empregados do sujeito passivo. A contratação de serviços com estas pessoas jurídicas demonstra o interesse em **simular** determinada situação gerando vantagem relevante para o contribuinte, conforme contratos constantes do ANEXO I, DEBCAD 37.295.508-8” (grifei).

O procedimento fiscal não é resultado da desconsideração da personalidade jurídica das sociedades prestadoras de serviços, nem é necessário que haja essa desconsideração para que ocorra a reclassificação da receita recebida se, de fato, tratar-se de um rendimento auferido pela pessoa física, e não pela pessoa jurídica.

¹ TARTUCE, Flavio. Manual de Direito Civil: volume único. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense; Método, 2021, p. 178.

A sujeição passiva da obrigação jurídica tributária pode recair sobre um contribuinte ou um responsável. Será contribuinte aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.

Por outro lado, será responsável pessoa diversa do contribuinte, ou seja, um terceiro que, de alguma forma, possua algum vínculo com o fato gerador da respectiva obrigação, na forma do art. 128 do CTN; ou, os sócios, no caso da desconsideração da personalidade jurídica.

No caso da reclassificação da receita, altera-se o contribuinte, que deixa de ser a pessoa jurídica e passa a ser a pessoa física.

Já no caso da desconsideração da personalidade jurídica, o contribuinte continua sendo a pessoa jurídica, no entanto, a responsabilidade pelo pagamento do débito é imputada aos sócios.

Ou seja, o deslocamento do fato gerador para outro contribuinte não se confunde com desconsideração da personalidade jurídica, procedimento que depende de autorização judicial.

Assim, não há que se falar em desconsideração da personalidade jurídica.

Da Decadência

No tocante à contagem do prazo decadencial do lançamento tributário, já em 2008, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e determinou a aplicação da regra quinquenal disposta no Código Tributário Nacional (CTN), nos termos do enunciado da Súmula Vinculante nº 8 (*São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário*).

O CTN, por sua vez, traz duas regras distintas para contagem do prazo decadencial do lançamento.

A primeira, tratada no § 4º do art. 150 do CTN, preceitua que o prazo decadencial para a autoridade fiscal realizar o lançamento deve ser contado a partir da ocorrência do fato gerador.

Para a segunda regra, prevista no inciso I do art. 173 do CTN, o prazo decadencial deve ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado.

O Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o REsp 973.733/SC², processado sob o rito dos recursos representativos de controvérsia, de aplicação obrigatória nos julgamentos deste

² PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

Tribunal, conforme o art. 62, § 2º, do Regimento Interno do CARF – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, decidiu que o critério de determinação da regra decadencial aplicável (art. 150, § 4º, ou art. 173, I) é a existência de pagamento antecipado do tributo, ainda que parcial.

Nos casos em que há pagamento antecipado, o termo inicial (*dies a quo*) é a data do fato gerador, conforme a regra do § 4º do art. 150 do CTN; salvo se **comprovada** a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Na hipótese de inexistência de pagamento antecipado ou se **comprovada** a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o *dies a quo* é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme o art. 173, I, do CTN.

Nos termos da Súmula CARF nº 99, para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, **caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.**

Conforme consta no Relatório Fiscal, o lançamento inclui competências do período de 01/01/2005 a 31/12/2005 e a Recorrente foi cientificada em 30/12/2010.

A depender da regra decadencial a ser aplicada (art. 150, § 4º, ou art. 173, I, do CTN), parte do lançamento (competências 01/2005 a 11/2005) estará extinto por decurso do prazo decadencial.

Assim foi que, na sessão de julgamento realizada em 13/09/2023, este Colegiado converteu o julgamento do presente processo em diligência para que a autoridade administrativa fiscal prestasse informações acerca de eventuais pagamentos realizados pela Contribuinte à época dos fatos geradoras.

Em atenção ao quanto solicitado, foi emitido o Relatório de Diligência Fiscal de p. 399, por meio do qual a preposta fiscal diligente expressamente informou que *houve recolhimento, pelo menos parcial, por parte do Contribuinte ora Recorrente, das contribuições devidas à Seguridade Social correspondentes à parte destinada ao INSS, bem como a Outras Entidades e Fundos (Terceiros), em todas as competências objeto do lançamento do processo acima citado, em datas anteriores à constituição do crédito tributário de DEBCAD 37.295.510-0.*

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005). (...)

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)

Dessa forma, em relação às competências objeto do presente lançamento fiscal, aplica-se a regra prevista no art. 150, § 4º do CTN para a contagem do prazo decadencial, segundo a qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador.

Neste esboço, tendo em vista que o lançamento tributário só se considera definitivamente constituído após a ciência (notificação) do sujeito passivo da obrigação tributária (art. 145 do CTN), que, no caso concreto, ocorreu em 30/12/2010 (p. 28), resta configurada a perda do direito de o Fisco constituir o crédito tributário até a competência de 11/2005, inclusive, em face da consumação da decadência, nos termos acima declinados.

Por fim, mas não menos importante, cumpre destacar que, ao contrário do entendimento adotado pela autoridade administrativa fiscal, o caso em análise não se trata de simulação, mas sim de nítida divergência de entendimentos.

De fato, enquanto que, para a Contribuinte, afigura-se plenamente possível a prestação de serviços a Clubes de Futebol por pessoas jurídicas em cargos técnicos, para a Fiscalização, tais serviços, dadas as características analisadas no caso concreto, foram desconsiderados como prestados pelas sociedades já que presentes os elementos definidores da prestação de serviços de seus sócios para serem enquadrados na condição de segurados empregados do sujeito passivo.

Como se vê, trata-se de nítida divergência de entendimento acerca dos mesmos fatos, o que, em hipótese alguma, jamais poderia ser caracterizado como simulação. Tanto é assim que, a hodierna jurisprudência do Egrégio Supremo Tribunal Federal (STF) ampara, justamente, o entendimento da Recorrente, *in verbis*:

Reclamação Constitucional 69743/MG

Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI

Julgamento: 24/08/2024

Cuida-se de reclamação constitucional ajuizada por Cruzeiro Esporte Clube (em recuperação judicial) contra acórdão proferido nos autos do processo nº 0010055-65.2022.5.03.0184, mediante o qual o Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRT 4) teria afrontado a autoridade do Supremo Tribunal Federal e eficácia dos julgados proferidos na ADPF 324, na ADC 48, nas ADI 3961 e 5625 e no RE 958.525 (Tema 725 RG).

Cruzeiro Esporte **Clube** (em recuperação judicial) narra que o processo em referência nesta reclamatória constitui reclamação trabalhista ajuizada por Maurício de Almeida Copertino, na qual se postula o reconhecimento do vínculo de emprego com o reclamante e o pagamento das consequentes verbas trabalhistas.

Afirma que trouxe àqueles autos o contrato de prestação de serviços com a empresa MCopertino - Sports Imagem Esportiva Eireli, bem como provas de que Maurício Copertino “nunca lhe prestou serviços na condição de empregado, que eram emitidas notas fiscais relacionadas à contraprestação dos serviços, eram

utilizados materiais e técnicas próprios de trabalho, requerendo a legitimidade do contrato celebrado e a improcedência do pleito” (edoc. 1, p. 4).

(...)

A parte reclamante defende que a compreensão das decisões proferidas pelo STF na ADPF nº 324 e no RE nº 958.252 (vinculado ao Tema nº 725 RG) orientam que, no caso concreto, deve prevalecer o contrato de natureza cível para reger a prestação do serviço firmado com MCopertino - Sports Imagem Esportiva Eirel.

Nos julgamentos da ADPF nº 324/DF e do RE nº 958.252/MG (representativo da controvérsia do Tema nº 725 da repercussão geral), realizados conjuntamente na sessão plenária de 30/8/18, **o STF concluiu, após amplo debate, pela compatibilidade dos valores do trabalho e da livre iniciativa na terceirização do trabalho**, conclusão explicitada pelo Ministro Luiz Fux na ementa do acórdão exarado no referido recurso extraordinário. Vide:

(...)

Na ADC nº 48 e na ADI nº 3.961, ao afirmar a constitucionalidade da natureza comercial do vínculo de trabalho formado sob a égide da Lei nº 11.442/07, o STF reiterou a ratio que informara o julgamento da ADPF nº 324 e do Tema nº 725 RG, restando consignado o seguinte:

“2. É legítima a terceirização das atividades-fim de uma empresa. Como já foi decidido pelo Supremo Tribunal Federal, **a Constituição não impõe uma única forma de estruturar a produção. Ao contrário, o princípio constitucional da livre iniciativa garante aos agentes econômicos liberdade para eleger suas estratégias empresariais dentro do marco vigente** (CF/1988, art. 170). **A proteção constitucional ao trabalho não impõe que toda e qualquer prestação remunerada de serviços configure relação de emprego** (CF/1988, art. 7º). Precedente: ADPF 524, Rel. Min. Luís Roberto Barroso.” (ADC nº 48, Rel. Min. Roberto Barroso, Plenário, DJe de 19/5/20 - grifos nossos).

(...)

Pelo exposto, nos termos do art. 161, parágrafo único, do Regimento Interno desta Suprema Corte, **julgo procedente a presente reclamação para cassar o acórdão do Tribunal Regional do Trabalho da 3ª Região**, nos autos do Processo nº 0010055-65.2022.5.03.0184, devendo a autoridade reclamada proceder a nova análise dos autos, à luz dos precedentes do STF de observância obrigatória e da decisão na presente reclamatória.

(grifei e destaquei)

Não há, pois, que se falar em simulação no caso concreto, mas sim de nítida divergência de entendimento sobre os mesmos fatos.

Do Mérito – “Pejotização”

O lançamento é referente às contribuições devidas a Terceiros (FNDE, INCRA, SESC, SENAC e SEBRAE), sobre o total das remunerações pagas pela empresa a segurados, cuja pessoa jurídica foi descaracterizada, no período de 01/2005 a 12/2005.

Consta no Relatório Fiscal que, no “procedimento fiscal constatou-se que o clube celebrou com determinadas pessoas jurídicas, contratos para prestação de serviços nas áreas de preparação física, orientação e condução técnica de equipe, treinador de goleiros, fisicultor e assessoria na área dos atletas profissionais. Os sócios gerentes destas pessoas jurídicas executaram os serviços exclusiva e pessoalmente, conforme previsão contratual, nas dependências do contratante, mediante remuneração e subordinação” (grifei).

Assim, foram “desconsiderados os serviços prestados pelas sociedades já que presentes os elementos definidores da prestação de serviços de seus sócios para serem enquadrados na condição de segurados empregados do sujeito passivo. A contratação de serviços com estas pessoas jurídicas demonstra o interesse em simular determinada situação gerando vantagem relevante para o contribuinte, conforme contratos constantes do ANEXO I, DEBCAD 37.295.508-8” (grifei).

Na sequência, a Autoridade Fiscal elencou os fatos relativos aos seguintes prestadores de serviços que foram considerados como empregados do recorrente: SAMIR OMIERI, MARIO SERGIO PONTES DE PAIVA, FRANCISCO CARLOS CERSOSIMO, HUGO EDUARDO DE LEÓN RODRIGUEZ, FLAVIO JOSE TREVISAN, LUIZ ANTONIO VENKER MENEZES.

Cinge-se a controvérsia à possibilidade de contratação de pessoa jurídica para prestação de serviços considerados de natureza personalíssima pela Fiscalização e se há vínculo de emprego mascarado nessa contratação.

- Das contribuições devidas a Outras Entidades, denominadas Terceiros

A Constituição Federal prevê a instituição de contribuições sociais a serem pagas pelo trabalhador e demais segurados da previdência social e pelo empregador, empresa ou entidade a ela equiparada; incidindo sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício – arts. 149 e 195.

No plano infraconstitucional, a Lei nº 8.212, de 24/07/1991, instituiu as contribuições à seguridade social a cargo do empregado e do trabalhador avulso com alíquotas de 8%, 9% ou 11% (art. 20); e a cargo do contribuinte individual e facultativo com alíquota de 20% (art. 21) - ambas sobre o salário-de-contribuição.

Outrossim, instituiu as contribuições a cargo da empresa com alíquota de 20% sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais, que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial; e para o financiamento dos benefícios previstos nos arts. 57e 58 da Lei nº 8.213/91 e aqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos, tendo alíquotas de 1%, 2% ou 3% (art. 22).

As contribuições devidas a Terceiros e incidentes sobre o total das remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados e avulsos possuem identidade de base de cálculo com as contribuições devidas à seguridade social e devem seguir a mesma sistemática³, a teor do que dispõe o art. 3º, § 2º, da Lei nº 11.457/2007.

Necessário perquirir se as verbas pagas pelo clube recorrente constituem base de cálculo das contribuições.

Da possibilidade de terceirização de atividade-fim e de atividade-meio e a caracterização de vínculo de emprego

Quanto à possibilidade de terceirização de atividade-fim (atividade diretamente relacionada ao objeto e atuação da empresa), vale frisar, inicialmente, que não há, no ordenamento jurídico vigente qualquer norma que vede essa prática. Até a promulgação da Lei nº 13.249, de 31/03/2017, que passou a expressamente autorizar a terceirização das atividades-fim, o tema estava delimitado pelo Enunciado nº 331 da Súmula do TST⁴.

³ TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO DESTINADA A TERCEIROS (SISTEMA S E OUTROS). IDENTIDADE DE BASE DE CÁLCULO COM AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS, SEGUINDO A MESMA SISTEMÁTICA. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE: AVISO PRÉVIO INDENIZADO, QUINZE PRIMEIROS DIAS DE AFASTAMENTO QUE ANTECEDEM O AUXÍLIO-DOENÇA E TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. AGRAVO INTERNO DA FAZENDA NACIONAL NÃO PROVIDO.

1. Esta Corte Superior de Justiça firmou o entendimento de que as contribuições destinadas a terceiros (sistema S e outros), em razão da identidade de base de cálculo com as contribuições previdenciárias, devem seguir a mesma sistemática destas, não incidindo sobre as rubricas que já foram consideradas por esta Corte como de caráter indenizatório. Precedentes: AgInt no REsp. 1.806.871/DF, Rel. Min. GURGEL DE FARIA, DJe 6.5.2020 e AgInt no REsp. 1.825.540/RS, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJe 1.4.2020.

2. In casu, deve ser afastada a incidência da exação sobre o aviso prévio indenizado, os quinze primeiros dias de afastamento que antecedem o auxílio-doença e o terço constitucional de férias.

3. Agravo Interno da FAZENDA NACIONAL a que se nega provimento.

(AgInt no AREsp 1714284/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 01/12/2020, DJe 09/12/2020)

⁴ CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. LEGALIDADE (nova redação do item IV e inseridos os itens V e VI à redação) - Res. 174/2011, DEJT divulgado em 27, 30 e 31.05.2011

I - A contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal, formando-se o vínculo diretamente com o tomador dos serviços, salvo no caso de trabalho temporário (Lei nº 6.019, de 03.01.1974).

II - A contratação irregular de trabalhador, mediante empresa interposta, não gera vínculo de emprego com os órgãos da Administração Pública direta, indireta ou fundacional (art. 37, II, da CF/1988).

III - Não forma vínculo de emprego com o tomador a contratação de serviços de vigilância (Lei nº 7.102, de 20.06.1983) e de conservação e limpeza, bem como a de serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador, desde que inexistente a pessoalidade e a subordinação direta.

IV - O inadimplemento das obrigações trabalhistas, por parte do empregador, implica a responsabilidade subsidiária do tomador dos serviços quanto àquelas obrigações, desde que haja participado da relação processual e conste também do título executivo judicial.

V - Os entes integrantes da Administração Pública direta e indireta respondem subsidiariamente, nas mesmas condições do item IV, caso evidenciada a sua conduta culposa no cumprimento das obrigações da Lei nº 8.666, de 21.06.1993, especialmente na fiscalização do cumprimento das obrigações contratuais e legais da prestadora de serviço como empregadora. A aludida responsabilidade não decorre de mero inadimplemento das obrigações trabalhistas assumidas pela empresa regularmente contratada.

VI - A responsabilidade subsidiária do tomador de serviços abrange todas as verbas decorrentes da condenação referentes ao período da prestação laboral.

Em sede de controle concentrado de constitucionalidade, ao julgar a ADPF nº 324, de relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso, o Supremo Tribunal Federal concluiu pela constitucionalidade da terceirização de atividade-fim e de atividade-meio, destacou a responsabilidade subsidiária da empresa tomadora do serviço no caso de descumprimento das obrigações trabalhistas e previdenciárias e declarou inconstitucional a Súmula 331 do TST. Confira-se:

Direito do Trabalho. Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental. Terceirização de atividade-fim e de atividade-meio. Constitucionalidade.

1. A Constituição não impõe a adoção de um modelo de produção específico, não impede o desenvolvimento de estratégias empresariais flexíveis, tampouco veda a terceirização. Todavia, a jurisprudência trabalhista sobre o tema tem sido oscilante e não estabelece critérios e condições claras e objetivas, que permitam sua adoção com segurança. O direito do trabalho e o sistema sindical precisam se adequar às transformações no mercado de trabalho e na sociedade.

2. A terceirização das atividades-meio ou das atividades-fim de uma empresa tem amparo nos princípios constitucionais da livre iniciativa e da livre concorrência, que asseguram aos agentes econômicos a liberdade de formular estratégias negociais indutoras de maior eficiência econômica e competitividade.

3. A terceirização não enseja, por si só, precarização do trabalho, violação da dignidade do trabalhador ou desrespeito a direitos previdenciários. É o exercício abusivo da sua contratação que pode produzir tais violações.

4. Para evitar tal exercício abusivo, os princípios que amparam a constitucionalidade da terceirização devem ser compatibilizados com as normas constitucionais de tutela do trabalhador, cabendo à contratante: i) verificar a idoneidade e a capacidade econômica da terceirizada; e ii) responder subsidiariamente pelo descumprimento das normas trabalhistas, bem como por obrigações previdenciárias (art. 31 da Lei 8.212/1993).

5. A responsabilização subsidiária da tomadora dos serviços pressupõe a sua participação no processo judicial, bem como a sua inclusão no título executivo judicial.

6. Mesmo com a superveniência da Lei 13.467/2017, persiste o objeto da ação, entre outras razões porque, a despeito dela, não foi revogada ou alterada a Súmula 331 do TST, que consolidava o conjunto de decisões da Justiça do Trabalho sobre a matéria, a indicar que o tema continua a demandar a manifestação do Supremo Tribunal Federal a respeito dos aspectos constitucionais da terceirização. Além disso, a aprovação da lei ocorreu após o pedido de inclusão do feito em pauta.

7. Firmo a seguinte tese: “1. É lícita a terceirização de toda e qualquer atividade, meio ou fim, não se configurando relação de emprego entre a contratante e o empregado da contratada. 2. Na terceirização, compete à contratante: i)

verificar a idoneidade e a capacidade econômica da terceirizada; e ii) responder subsidiariamente pelo descumprimento das normas trabalhistas, bem como por obrigações previdenciárias, na forma do art. 31 da Lei 8.212/1993”.

8. ADPF julgada procedente para assentar a licitude da terceirização de atividade-fim ou meio. Restou explicitado pela maioria que a decisão não afeta automaticamente decisões transitadas em julgado.

(ADPF 324, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 30/08/2018, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-194 DIVULG 05-09-2019 PUBLIC 06-09-2019) (grifei)

Na mesma ocasião, a Suprema Corte julgou o Recurso Extraordinário nº 958.252, com Repercussão Geral reconhecida, de relatoria do Ministro Luiz Fux.

Destarte, a contratação de serviços por meio de empresa terceirizada, a priori, não revela uma prática ilícita e não tem o condão de estabelecer o vínculo de emprego diretamente com o tomador de serviço. Contudo, a permissão de terceirização da atividade-fim não impede a análise de ocorrências de ilegalidades, tal como dispõe a própria CLT em seu art. 9º.

Desse modo, ao lado do reconhecimento da possibilidade de terceirização da atividade-fim, caminha a permissão legal de reconhecimento do vínculo empregatício com a empresa tomadora do serviço, no caso de serem constatadas ilegalidades na prática estabelecida. Outrossim, a possibilidade de terceirização não se confunde, por óbvio, com a permissão de utilização desse instituto para mascarar relações que constituem fatos geradores de obrigações previdenciárias.

Tramita no Supremo Tribunal Federal a Arguição de Descumprimento de Preceito Federal (ADPF nº 606) que questiona a constitucionalidade das decisões do CARF e das DRJs que conferem competência para o Auditor Fiscal da Receita Federal reconhecer vínculo de emprego sem a intermediação e o pronunciamento jurisdicional da Justiça do Trabalho.

No CARF, prevalece o entendimento de que, *“Se a fiscalização constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições caracterizadoras da relação de emprego, deve desconsiderar o vínculo pactuado e enquadrar tal segurado como empregado, sob pena de responsabilidade funcional”* (Acórdão nº 2402-006.976, Publicado em 07/03/2019).

O posicionamento encontra fundamento no art. 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social (Decreto nº 3.048/99), ao estabelecer que, se o Auditor Fiscal constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições de **empregado**, deve desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado; e no art. 9º do mesmo Diploma normativo que caracteriza o empregado como aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural a empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado.

Ricardo Resende esclarece que *“a relação de trabalho é gênero (alcançando toda modalidade de trabalho humano), ao passo que a relação de emprego (relação de trabalho subordinado) é espécie. Por este motivo, é verdadeira a assertiva segundo a qual toda relação de emprego é relação de trabalho, mas nem toda relação de trabalho é relação de emprego (...). Assim, segundo expressa o autor, a relação de emprego é apenas uma das modalidades da relação de trabalho, e ocorrerá sempre que preenchidos os requisitos legais específicos, que, no caso, estão previstos nos arts. 2º e 3º da CLT”*⁵.

O art. 3º da CLT assevera que o empregado é toda pessoa física que presta serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário. Na falta de um desses requisitos, não está configurada a relação de emprego.

No mesmo sentido, o art. 12 da Lei nº 8.212/91 preconiza que empregado é aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado. Ou seja, esses quatro requisitos devem estar presentes para caracterizar o segurado obrigatório: pessoalidade, habitualidade, subordinação e remuneração.

Da possibilidade de contratação de serviços com pessoas jurídicas

O exercício de atividade personalíssima por meio de pessoa jurídica, sem que se trate de sociedade unipessoal, é amparado pelo art. 129 da Lei 11.196, de 21 de novembro de 2005, que surgiu no ordenamento jurídico com a finalidade de viabilizar a contratação de pessoa jurídica para a prestação de serviços de natureza intelectual, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não.

Para Ricardo Mariz, o escopo desse dispositivo é “pacificar inúmeros litígios que então existiam (e ainda existem), nos quais a fiscalização federal não reconhece a condição de pessoa jurídica e pretende tratar como pessoa física”⁶.

Dispõe o dispositivo que, para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.

Seguindo, entende-se por atividade personalíssima aquela que é *intuitu personae*, ou seja, cuja realização deve ser feita pela própria pessoa física. Personalíssimo é, assim, aquele

⁵ RESENDE, Ricardo. Direito do Trabalho. 8ª edição. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2020, página 74.

⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Interpretação, Vigência e Eficácia das Normas Jurídicas – a Função dos Regulamentos – o Caso do Art. 129 da Lei n. 11.196. Revista Direito Tributário Atual nº 42, ano 37, p. 519-543. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019.

ato ou serviço que depende essencialmente do indivíduo a que se refere para ser realizado⁷, ou ainda que a execução não comporta modificação quanto ao seu sujeito⁸.

O art. 129 da Lei nº 11.196/2005 estabelece uma exceção à regra da tributação na pessoa física dos rendimentos recebidos na prestação de serviços de caráter personalíssimo, autorizando a sujeição à legislação aplicável às pessoas jurídicas, nas hipóteses prestação de serviços intelectuais, de natureza científica, artística ou cultural.

Serviço intelectual, de fato, é conceito fluido de definição imprecisa tendo como uma única certeza que a natureza científica, artística ou cultural é rol exemplificativo deste dispositivo. A despeito da divergência doutrinária relacionada à aplicação do art. 129 da Lei nº 11.129/2005 pela exploração do direito de imagem, parece lógico o entendimento quanto à existência de um aspecto cultural no contexto de influência da imagem.

Para Ricardo Mariz, inexistem dúvidas quanto à abrangência do art. 129 da Lei nº 11.129/2005, já que a “palavra ‘inclusive’, nele contida – “serviços intelectuais, *inclusive* os de natureza científica, artística ou cultural” –, não deixa margem à tergiversações que pretendam dizer que a natureza científica, artística ou cultural constitua uma relação exaustiva da norma”⁹.

Em dezembro de 2020, o Supremo Tribunal Federal finalizou o julgamento da Ação Declaratória nº 66 (ADC 66) onde concluiu pela constitucionalidade do art. 129 da Lei nº 11.196/2005. Constatou no voto da Relatora, Ministra Cármen Lucia, que a “regra jurídica válida do modelo de estabelecimento de vínculo jurídico estabelecido entre prestador e tomador de serviços deve pautar-se pela mínima interferência na liberdade econômica constitucionalmente assegurada e revestir-se de grau de certeza para assegurar o equilíbrio nas relações econômicas e empresariais”.

A Ministra Relatora ainda ressaltou a necessidade de haver segurança jurídica quanto à eficácia das escolhas empresariais dos contribuintes.

A decisão não significa uma presunção de licitude para que todas as atividades prestadas por jogadores, técnicos, artistas, intelectuais, cientistas e demais atletas sejam exercidas mediante a intermediação de pessoas jurídicas, ou seja, não constitui um salvo-conduto para legitimar aqueles que se utilizam desta estrutura de forma irregular. Contudo, a “pejotização” da prestação personalíssima de serviços não deve mais, por si só, ser tratada como ilícito tributário.

O Tribunal Regional Federal da 2ª Região, ao julgar o pedido de anulação do Auto de Infração lavrado pela Receita Federal do Brasil em face do jornalista Richard Boechat, destacou que aquele que presta serviço em caráter personalíssimo, ou seja, relacionado somente à pessoa,

⁷ TARTUCE, Flavio. **Manual de Direito Civil: volume único**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense; Método, 2021, p. 990.

⁸ DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**, volume 1: teoria geral do direito civil. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 420.

⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Interpretação, Vigência e Eficácia das Normas Jurídicas – a Função dos Regulamentos – o Caso do Art. 129 da Lei n. 11.196. Revista Direito Tributário Atual nº42, ano 37, p. 519-543. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019.

e que não pode ser transferido a outro, pode recolher tributos como pessoa jurídica com fundamento no art. 129 da Lei nº 111.96/2005¹⁰.

Constou no voto do Desembargador Relator que, conforme ensinamento de Marco Aurélio Grecco, a “elisão aceitável ocorre sempre que o planejamento fiscal estiver lastreado, não apenas na literalidade da norma, mas principalmente na sua *mens legis*”¹¹. O Magistrado destacou, ainda, a lição de Ricardo Lobo Torres, no sentido de que a elisão admissível revela-se por meio de uma “economia de imposto obtida pela interpretação razoável da lei tributária, enquanto a elisão abusiva uma economia de imposto em razão da prática de um ato revestido de forma jurídica que não se subsume na descrição abstrata da lei ou no seu espírito”¹².

Conforme explicam Aliomar Baleeiro e Misabel Derzi, no campo do Direito Tributário, tanto a fraude, como a simulação e a dissimulação são meios ilícitos de evasão ou sonegação fiscal.¹³ Nesse sentido, o “princípio da legalidade da tributação, como estatuído no Brasil, obsta a utilização da chamada *interpretação econômica* pelo aplicador, mormente por parte do Estado-Administração, cuja função é a de aplicar a lei aos casos concretos, de ofício”¹⁴.

As normas de combate ao abuso em matéria fiscal servem para evitar o “desvirtuamento do sistema jurídico em prol de ganhos pessoais ou para fins que não lhe eram originalmente pensados”¹⁵.

Nesse cenário, Hugo de Brito Machado explica que, a despeito da inexistência de uniformidade terminológica na doutrina, o termo *evasão* serve para designar a forma ilícita de fugir do tributo, enquanto a *elisão* refere-se a forma lícita de praticar essa mesma fuga. Contudo, em sentido amplo, tratam, outrossim, de qualquer forma de fuga ao tributo, lícita ou ilícita¹⁶. Conclui o professor que:

A Fiscalização Tributária desconsiderou a existência de personalidade jurídica do prestador de serviços para, em seu lugar, configurar a formação de vínculo empregatício entre a pessoa física do prestador e o tomador desses serviços, mediante o preenchimento dos requisitos de pessoalidade, habitualidade, subordinação e onerosidade, artigos 2º e 3º da Consolidação das Leis do Trabalho,

¹⁰ TRF2. Processo nº 2008.51.01.022319-5, Relator Desembargador Federal Ricardo Perlingero, Data da Decisão 03/12/2012, Data da Publicação 13/12/2013.

¹¹ GRECCO, Marco Aurélio, **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 493-495.

¹² TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. Elsevier, 2012, p. 8.

¹³ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed., rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 1.097.

¹⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 545 e 248-249.

¹⁵ PEREIRA, Luís Eduardo Marola de Queiroz; PRZEPIORKA, Michell; MESSETTI, Pedro Leonardo Stein. Princípio de proibição ao abuso: uma GAAR para o Brasil? In: Revista Direito Tributário Atual: RDTA, São Paulo, n. 40, p. 524-549, 2018.

¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 131.

Nesse sentido, o art. 116 do CTN dispõe que a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo.

No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 2446, o Supremo Tribunal Federal concluiu pela constitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, introduzido pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, segundo o qual a autoridade administrativa pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

De acordo com a Relatora, Ministra Cármen Lúcia, a desconsideração autorizada pelo dispositivo está limitada aos atos ou negócios jurídicos praticados com intenção de dissimulação ou ocultação de fato gerador que, além de estar previsto em lei, já tenha se materializado. Importante observar que a mencionada lei ordinária ainda não foi editada.

O que importa, a rigor, é saber se o comportamento adotado pelo contribuinte para fugir, total ou parcialmente, ao tributo (evasão fiscal), ou para eliminar, ou suprimir, total ou parcialmente, o tributo (elisão fiscal), é um comportamento lícito ou ilícito. Em outras palavras, a questão essencial que deve ser enfrentada é a de saber se em determinado caso ocorreu, ou não, o fato gerador da obrigação tributária e qual a sua efetiva dimensão econômica.

Assim, quando se fala em norma geral antielisão, o que na verdade se tem em vista é uma norma dirigida ao intérprete e aplicador da lei tributária, o que autoriza a fugir dos limites da norma tributária definidora da hipótese de incidência do tributo, para alcançar situações nela não previstas¹⁷.

Ainda em 2009, antes das principais alterações consolidadas na Lei Pelé quanto à possibilidade de cessão do direito de imagem, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção do CARF deu provimento ao recurso voluntário interposto pela Sociedade Esportiva Gama contra auto de infração lavrado exigindo o recolhimento de contribuição devida à seguridade social, parte dos segurados empregados, e aquelas devidas a Outras Entidades (“Terceiros”), incidentes sobre os valores pagos aos atletas a título de direito de imagem por intermédio de pessoa jurídica, no período de janeiro de 2001 a dezembro de 2004.

Por maioria de votos, a turma concluiu que o direito de imagem, valor que é pago por terceiros, detentores dos meios de comunicação, aos atletas, como remuneração pela transmissão dos jogos não constitui salário, direto ou indireto. Isso porque, os valores pagos não se destinam à remuneração do custeio do trabalho prestado pelo atleta ao clube contratante, nem tem relação alguma com a execução regular do contrato de trabalho.

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 131-132.

Tratando-se, na verdade, de pagamento originário, efetuado pelos compradores diretos dos direitos dos espetáculos, aos seus astros, sob a forma de negócios comerciais completamente distintos dos contratos de trabalho¹⁸. Desta decisão, não foi interposto recurso.

Confira-se a ementa:

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2001 a 30/12/2004

O direito de imagem, valor que é pago por terceiros, detentores dos meios de comunicação, aos atletas, como remuneração pela transmissão dos jogos não constitui salário, direto ou indireto. Isso porque, os valores pagos não se destinam à remuneração do custeio do trabalho prestado pelo atleta ao clube contratante, nem tem relação alguma com a execução regular do contrato de trabalho. Tratando-se, na verdade, de pagamento originário, efetuado pelos compradores diretos dos direitos dos espetáculos, aos seus astros, sob a forma de negócios comerciais completamente distintos dos contratos de trabalho. Recurso Voluntário Provido

(Acórdão nº 2301-000.618, Relator Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes, sessão de 28/09/2009).

No mesmo sentido:

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. Estando presente nos autos a discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e períodos correspondentes, bem como a devida fundamentação legal, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa. GRATIFICAÇÃO. BICHO. Os valores pagos a título de “bicho” estão diretamente relacionados ao desempenho do atleta/treinador, servindo de incentivo em razão dos serviços prestados ao empregador, estimulando a produção de determinado resultado (vitória, empate, etc) por parte dos empregados. Patente, pois, a sua integração ao salário de contribuição, disposto no art. 28, I, da Lei nº 8.212/91. **DIREITO DE IMAGEM/ARENA. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.** Os valores convencionados no contrato de licença de uso de imagem restringem-se à participação coletiva do atleta em espetáculo desportivo transmitido ou retransmitido por emissoras televisivas ou de rádio, não podendo serem considerados como remuneração oriunda do contrato de trabalho. LUVAS. JOGADOR DE FUTEBOL. Pagamento do bônus de contratação, luvas. Utilização pelas empresas com objeto de atrair atletas. Trata-se de verba não abrangida pelo conceito de salário de contribuição uma vez que não há prestação de serviço que justifique a incidência da contribuição previdenciária prevista no artigo 22, da Lei 8.212/91. **COMISSÃO TÉCNICA. TÉCNICO. TREINADOR DE CLUBE PROFISSIONAL DE FUTEBOL. CONSTITUIÇÃO DE PESSOA JURÍDICA PARA EXERCÍCIO E PAGAMENTO DOS SERVIÇOS. CARÁTER PERSONALÍSSIMO. POSSIBILIDADE.**

¹⁸ CARF. Acórdão nº 2301-000.618, 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção, julgado em 28/09/2009.

DESCONSIDERAÇÃO DOS NEGÓCIOS FIRMADOS. É lícita a constituição de pessoas jurídicas tendo por objeto a atribuição de direitos patrimoniais relacionados com a atividade profissional de atletas, técnicos e comissão técnica, bem como relacionados com a cessão de direito ao uso de imagem, nome, marca ou som da voz. MULTA AGRAVADA. NÃO PRESTAÇÃO DE ESCLARECIMENTOS. NÃO CABIMENTO. DESAGRAVAMENTO. Deve-se desagravar a multa de ofício, pois o Fisco já detinha informações suficientes para concretizar a autuação. Assim, o não atendimento às intimações da fiscalização não obsteu a lavratura do auto de infração, não criando qualquer prejuízo para o procedimento fiscal. Precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF. MULTA. RECÁLCULO. MP 449/08. LEI 11.941/09. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENIGNA. Antes do advento da Lei 11.941/09, não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento - a mora. No que diz respeito à multa de mora aplicada até 12/2008, com base no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que o artigo 106 do CTN determina a aplicação do princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%, em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica, no momento do pagamento. Recurso Voluntário Provido em Parte.

(Acórdão nº 2403.002.722, Relator Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto, publicado em 04/02/2015)

Entendo que, com o amparo do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, a prestação de serviços intelectuais por sociedade, mesmo que contratado um serviço individual, com designação de obrigações de caráter personalíssimo a um determinado sócio, submete-se à tributação aplicável às pessoas jurídicas.

De fato, a norma não cria nova forma de tributação, tampouco busca atribuir condição de contribuinte à pessoa diversa daquela determinada pelo CTN. Simplesmente, veio dirimir dúvidas quanto à tributação dos rendimentos recebidos pela prestação de serviços intelectuais quando prestados pelas sociedades ou em nome destas, mesmo que em caráter personalíssimo.

O estabelecimento de um vínculo tributário válido demanda a existência de lei anterior com a descrição do fato imponible (princípio da legalidade), subsunção do fato à hipótese normativa (princípio da tipicidade) e os elementos da relação jurídica, que devem equivaler aos descritos na lei.¹⁹

Não há, no ordenamento jurídico, impedimento para que o clube de futebol celebre, com pessoas jurídicas, contratos *para prestação de serviços nas áreas de preparação física, orientação e condução técnica de equipe, treinador de goleiros, fisicultor e assessoria na área dos atletas profissionais*, ainda que os sócios executem os serviços de forma personalíssima.

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 615.

Portanto, não há que se falar em simulação na contratação de serviços com pessoas jurídicas, independente de haver economia de tributos, ou não, já que esta não é vedada pelo ordenamento.

Em respeito ao princípio da legalidade, não pode subsistir o lançamento de crédito tributário quando não demonstrada a ocorrência do fato gerador e a subsunção dos fatos à hipótese descrita na lei. A presunção da ocorrência do fato gerador não inverte o ônus da prova.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de (i) rejeitar a preliminar de nulidade suscitada, (ii) reconhecer a perda do direito de o Fisco constituir o crédito tributário até a competência 11/2005, inclusive, em face do transcurso do lustro decadencial, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário interposto, cancelando-se o lançamento fiscal.

Assinado Digitalmente

Gregório Rechmann Junior

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Marcus Gaudenzi de Faria, Redator designado.

Em que pese minha concordância com o relator, Conselheiro Gregório Rechmann Junior nas demais questões tratadas em seu como sempre detalhado voto, ousou divergir em relação à análise da relação funcional entre os empregados destacados, contratados para compor a comissão técnica da recorrente, que aponta tratar-se de contratação com pessoas jurídicas (terceirização), para a cobrança de contribuições a outras entidades, objeto do presente Recurso.

Considerando a pacificação trazida pelo STF a partir do reconhecimento da validade da livre contratação entre partes, seja por intermédio de empresas (terceirização) ou por vínculo empregatício, sem quaisquer amarras em relação à atividades, se intermediárias ou finalísticas, demonstrando uma maturidade das relações entre pessoas e empresas, emolduradas na Reforma Trabalhista.

Neste contexto, apesar de entendermos com clareza que a dinâmica das relações trabalhistas e contratuais evoluiu, sobremaneira ao retirar limites em atividades operacionais para assegurar o direito à terceirização do core business das organizações, em decisão que comprova o amadurecimento das instituições, após o julgamento da ADPF nº 324, mas que exige uma reflexão relevante, visto que, ao se reconhecer todas as possibilidades lícitas de terceirização como válidas, importante distingui-la das práticas irregulares, onde esta se mostra como ato simulado ou distante da realidade.

Para melhor tecer esta análise, onde, mesmo no moderno cenário das relações de trabalho de uma sociedade digital, para analisarmos fatos pretéritos, entendo de grande valia o voto da Exma. Ministra Delaide Miranda Arantes, que se mostra esclarecedor sobre o tema:

RECURSO DE REVISTA INTERPOSTO PELA RECLAMADA. LEI 13.467/2017. TERCEIRIZAÇÃO ILÍCITA. ARTIGO 25 DA LEI Nº 8.987/95. ADPF Nº 324 E RE Nº 958.252. DISTINGUISHING. VERIFICAÇÃO DA PRESENÇA DOS REQUISITOS DOS ARTS. 2.º E 3.º DA CLT. 1. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADPF 324 e do RE 958252, aprovou tese com repercussão geral no sentido de que: **"É lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, mantida a responsabilidade subsidiária da empresa contratante"** (RE 958252). Portanto, de acordo com a Suprema Corte, é lícita a terceirização em todas as etapas do processo produtivo, sem distinção entre atividade-meio ou atividade-fim. 2. **Todavia, admite-se a aplicação do distinguishing quanto à tese fixada pelo STF, quando, na análise do caso concreto, verificar-se a presença dos requisitos dos arts. 2º e 3º da CLT entre o empregado e a empresa tomadora dos serviços, situação que autoriza o reconhecimento do vínculo empregatício diretamente com esta, pois desfigurada a própria terceirização, utilizada apenas com o intuito de mascarar o vínculo empregatício do trabalhador.** 3. Vale dizer, caso constatada fraude na aplicação da legislação trabalhista, não em decorrência do labor na atividade-fim da tomadora, mas pela constatação dos requisitos da relação de emprego, como no caso dos autos, em que comprovada a subordinação direta do trabalhador aos prepostos da ré, forçoso reconhecer a ilicitude da terceirização

(Acórdão da 8ª Turma do TST - PROCESSO Nº TST-RR-788-11.2015.5.05.0006 – 06/04/2022)

Cabe-nos destacar que também o Supremo Tribunal Federal, à exemplo da Rcl 56805 SP, em casos em que se mostram presentes requisitos de vínculo de natureza trabalhista tem reconhecido a ausência de estrita aderência em agravos internos de reclamações constitucionais em situações que guardam similaridade com o caso em questão.

Analisando o Relatório Fiscal (caso concreto), constata-se que o mesmo destacou esta relação profissional, de caráter personalíssimo,

6.1 No procedimento fiscal constatou-se que o clube celebrou com determinadas pessoas jurídicas, contratos para prestação de serviços nas áreas de preparação física, orientação e condução técnica de equipe, treinador de goleiros, fisicultor e assessoria na área dos atletas profissionais. Os **sócios gerentes destas pessoas jurídicas** executaram os serviços **exclusiva e pessoalmente**, conforme previsão contratual, nas **dependências do contratante**, mediante **remuneração e subordinação**.

(a seguir, descreve cada um dos contratos)

...

6.6 Os contratos celebrados e acima referendados prevêem, em cláusula, prestação de serviços **exclusiva e pessoalmente pelo titular da pessoa jurídica com quem foi celebrada a transação**, conforme contratos anexos constantes no Anexo I DEBCAD 37.295.508-8 — COMPROT 12269.003506/2010-99...

...

6.8 Além do mais, nos casos dos treinadores contratados, a Lei 8.650 — Lei do Treinador de Futebol, datada de 22.04.1993, em seu art. 2º, prevê que o Treinador de Futebol é considerado empregado quando especificamente contratado por clube ou associação desportiva...(importa destacar que esta lei só foi revogada em 2023, com o advento da Lei Geral do Esporte).

O que importa dizer que, apesar de reconhecida a liberdade entre as partes, os contratos não se prestam a mascarar as situações de fato constatadas pela autoridade fiscal, no cumprimento de suas atribuições.

Isso posto, entendo essencial destacar que o permissivo trazido pelo STF veio no sentido de reconhecer as mais diversas formas e ações para desenvolvimento da atividade laboral. É dizer que o trabalho se adapta às transformações do mundo. Todavia, ao preservar a análise dos dispositivos dos artigos 2º e 3º da CLT, demonstrando a existência de limites ao poder dos contratos (eles não se prestam a desconstruir relações trabalhistas por construção de cláusulas, quando a relação de fato o é).

Tanto se observa que, na análise da jurisprudência trazida pelo recorrente, onde destaca a seguinte ementa:

COMISSÃO TÉCNICA. TÉCNICO. TREINADOR DE CLUBE PROFISSIONAL DE FUTEBOL. CONSTITUIÇÃO DE PESSOA JURÍDICA PARA EXERCÍCIO E PAGAMENTO DOS SERVIÇOS. CARÁTER PERSONALÍSSIMO. POSSIBILIDADE. DESCONSIDERAÇÃO DOS NEGÓCIOS FIRMADOS.

É lícita a constituição de pessoas jurídicas tendo por objeto a atribuição de direitos patrimoniais relacionados com a atividade profissional de atletas, técnicos e comissão técnica, bem como relacionados com a cessão de direito ao uso de imagem, nome, marca ou som da voz

Ora, vejamos o que diz o voto condutor daquele acórdão:

No presente caso, **percebesse que a fiscalização não buscou os fatos que enquadrariam os pagamentos efetuados à comissão técnica e ao treinador de futebol, naquelas elencadas no art. 3º da Consolidação das Leis do Trabalho**, que define quando está caracterizada a relação de emprego, in verbis:

Art. 3º - Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.

Parágrafo único - Não haverá distinções relativas à espécie de emprego e à condição de trabalhador, nem entre o trabalho intelectual, técnico e manual

Pois no caso em tela a autoridade fiscal teve exatamente o cuidado de avaliar este contexto e assim, no caso concreto, apontou tratar-se de relação de emprego.

Importa ainda destacar, posto que trazido à baila pela recorrente, que a previsão de pagamento de Direito de ARENA (utilizada como argumento para validar o recebimento deste direito conexo, devido aos atletas, muitas vezes com a utilização de empresas que fazem a gestão de imagem dos jogadores como uma justificativa plausível para a prática descrita nos autos) não se vincula de fato aos profissionais da Comissão Técnica.

Trata-se de uma previsão trazida na Lei Pelé, que estabeleceu que uma parcela das receitas provenientes do direito de arena deve ser destinada aos atletas. **No entanto, a lei, em sua redação à época dos fatos não inclui técnicos, treinadores ou outros membros da comissão técnica no rol daqueles que têm direito a essa remuneração atípica.**

Inclusive a legislação foi evoluindo, para permitir o recebimento desta rubrica por intermédio de pessoa jurídica, **por parte dos atletas.**

Assim o art. 87-A da Lei Pelé prescreve que:

Art. 87-A. O direito ao uso da imagem do atleta pode ser por ele cedido ou explorado, mediante ajuste contratual de natureza civil e com fixação de direitos, deveres e condições inconfundíveis com o contrato especial de trabalho desportivo. (Incluído pela Lei nº 12.395, de 2011).

Parágrafo único. Quando houver, por parte do atleta, a cessão de direitos ao uso de sua imagem para a entidade de prática desportiva detentora do contrato especial de trabalho desportivo, o valor correspondente ao uso da imagem não poderá ultrapassar 40% (quarenta por cento) da remuneração total paga ao atleta, composta pela soma do salário e dos valores pagos pelo direito ao uso da imagem. (Incluído pela Lei nº 13.155, de 2015).

Ou seja, em que pese ser um direito previsto e conquistado ao longo dos anos, ele atendia a outros profissionais que não os membros da Comissão Técnica.

Conclusão

Deste modo, afastados os questionamentos trazidos pela recorrente neste item, voto no sentido de dar provimento ao recurso, em menor extensão para:

(i) rejeitar a preliminar de nulidade suscitada, (ii) reconhecer a perda do direito de o Fisco constituir o crédito tributário até a competência 11/2005, inclusive, em face do transcurso do lustro decadencial, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN

Assinado Digitalmente

Marcus Gaudenzi de Faria