



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.722912/2021-22
ACÓRDÃO	2402-012.911 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	WALTER ZAGARI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2017, 2018

NULIDADE DO LANÇAMENTO NÃO VERIFICADA

O lançamento que preenche os requisitos legais de validade e está devidamente instruído não incorre em causa de nulidade.

CERCEAMENTO DE DEFESA.INEXISTÊNCIA

Inexiste prejuízo a defesa quando o contribuinte demonstra amplo conhecimento daqueles fatos contra si imputados pela autoridade e deles se defende exaustivamente.

VIOLAÇÃO DE PRINCÍPIOS.INOCORRÊNCIA

Lançamento que observa e aplica a legislação tributária em vigor com ampla exposição de fatos não incorre em violação de princípios.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.POSSIBILIDADE

As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal são solidariamente responsáveis pelo pagamento do tributo.

PRIMAZIA DA VERDADE.DESCONSIDERAÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO PARA FINS TRIBUTÁRIOS

Constatado pela autoridade negócio jurídico simulado com o fim de omitir a ocorrência do fato gerador do IRPF o lançamento deve ser efetuado de ofício.

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. RENDIMENTOS RECLASSIFICADOS PELA FISCALIZAÇÃO.

Tratando-se de lançamento fiscal por meio do qual a Fiscalização reclassificou valores apurados pela pessoa jurídica como rendimentos auferidos pela pessoa física, devem ser deduzidos os valores dos tributos pagos pela pessoa jurídica.

MULTA QUALIFICADA.NECESSÁRIA APLICAÇÃO

Comprovada a existência de fraude e sonegação é devida a imposição da multa qualificada na forma da lei.

RETROATIVIDADE BENIGNA.POSSIBILIDADE

Tratando-se de lançamento não definitivamente julgado em instância administrativa a lei se aplica a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (i) por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas no recurso voluntário interposto, e (ii) no mérito, (a) por voto de qualidade, dar-lhe parcial provimento reduzindo a multa qualificada ao percentual de 100% (cem por cento). Vencidos os conselheiros Gregório Rechmann Júnior, João Ricardo Fahrion Nüske e Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, que deram-lhe integral provimento; e (b) por maioria de votos, reconhecer que os recolhimentos efetuados pela pessoa jurídica WZ Publicidade e Marketing deverão ser aproveitados. Vencidos os Conselheiros Francisco Ibiapino Luz e Rodrigo Duarte Firmino (Relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Gregório Rechmann Júnior. Manifestaram intenção em apresentar declaração de voto os Conselheiros Marcus Gaudenzi de Faria e João Ricardo Fahrion Nüske. Entretanto, findo o prazo regimental, o Conselheiro João Ricardo Fahrion Nüske não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do § 7º, do art. 114, Anexo da Portaria MF nº 1.634/2023 (RICARF).

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Relator

Assinado Digitalmente

Gregório Rechmann Júnior – Redator Designado

Assinado Digitalmente

Francisco Ibiapino Luz – Presidente

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

RELATÓRIO

I. AUTUAÇÃO

Em 10/12/2021, fls. 208 e 215, o contribuinte e o responsável solidário de fato (RADIO E TELEVISAO RECORD S.A, art. 124, I do CTN) foram regularmente notificados da constituição do Auto de Infração de fls. 03/14 para a cobrança de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) referente aos Exercícios 2017 e 2018, por OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO COM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA, calculado em R\$ 8.108.308,37, acrescido de Juros de Mora de R\$ 1.718.542,64 e Multa Qualificada (150%) de R\$ 12.162.462,55, totalizando R\$ 21.989.313,56.

Referida exação está amparada por Relatório Fiscal – Refisc, fls. 123/170, com a descrição dos fatos e fundamentos jurídicos, sendo precedida por fiscalização tributária, realizada ao amparo do Procedimento Fiscal nº 0819000.2021.00184-6, iniciada em 10/04/2021, fls. 18/24, com encerramento em 08/12/2021. Constam dos autos as exigências realizadas pelo fisco e respectivas respostas; cópia de DIRPF; contrato social e escrituração contábil da WZ Publicidade, fls. 18/122, além de planilha com a descrição das notas fiscais dos serviços prestados à solidária e cópia do contrato (Anexos I e II), fls. 172/192; outros documentos, fls. 193/202.

Em apertada síntese, a fiscalização concluiu que os serviços contratados entre as Empresas Rádio e Televisão Record S/A e a WZ Publicidade e Marketing Ltda, CNPJs 60.628.369/0001-75 e 04.723.121/0001-12, respectivamente, **são na realidade pagamento de remuneração do contribuinte na ocupação do cargo de diretor não estatutário, constatado o vínculo empregatício a partir da análise do contrato entre as empresas; da ausência de registro contábil de despesas realizadas pela WZ Publicidade e Marketing Ltda, assim como do trabalho executado pelo Sr. Walter Zagari e remunerado pelo solidário ao amparo da emissão de notas fiscais da WZ (quase todas sequenciais). Diante do negócio jurídico simulado, da sonegação e conluio, a autoridade qualificou a multa aplicada pelo cometimento, em tese, dos tipos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, além de responsabilizar solidariamente o efetivo empregador, com fundamento no art. 124, I do Código Tributário Nacional – CTN (responsabilidade solidária de fato):**

(Refisc)

Inicialmente demos, em 10/04/2021, a ciência do Termo de Início do Procedimento Fiscal de 26/03/2021, por meio do AR nº QB009666713BR, amparado pelo Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal nº 08.1.90.00-2021-00184-6. No referido termo informamos que, **após analisar os contrato de prestação de serviços firmado entre Rádio e Televisão Record S/A e a WZ Publicidade e Marketing Ltda – CNPJ nº 04.723.121/0001-12, notas fiscais de serviços, e outros documentos de comprovação e esclarecimentos apresentados pela Rádio e Televisão Record S/A durante procedimento de fiscalização desta referente ao ano-calendário de 2016, concluimos que o serviço contratado foi para ocupar o cargo de direção na área de marketing e propaganda da emissora contratante; e que o serviço foi executado com exclusividade e pessoalidade pelo sócio da Contratada, Sr. Walter Zagari, como Vice-Presidente Comercial da Rádio e Televisão Record S/A..** Foi comprovada a existência das características inerentes de relação de empregado previsto no artigo 3º da CLT: pessoa física, com pessoalidade, habitualidade, onerosidade e subordinação, sendo esta identificada nas cláusulas pactuadas do Contrato de Prestação de Serviços. (grifo do autor)

(...)

Da análise do “Razão Analítico Individual (2017)” apresentado, identificamos despesas de veículos, tais como, pagamentos de Auto Frota-Seguros a Porto Seguro, de multas à Departamento de Estradas de Rodagem SP das seguintes placas: GAZ 1221, GAZ 4554, GAZ 3944, GDE 5672, FAO 9053 e GAZ 3113, de licenciamento dos veículos, de IPVA, despesas a Serviços e Com. De Peças Automotivos, à Carbon Blindados Ltda, à Sport Garage Serviços e Com. Peças Automotivos, venda da Lamborghini placa GAZ 3344, Compra da Ferrari 488 GTB, serviços contábeis à Aleixo – Serv. Contábeis, serviços advocatícios à Paiva, Justo Adv. Associados e créditos da Rádio e TV Record ref. reembolsos de despesas com almoços. **Ou seja, apesar de o contribuinte afirmar que custeou despesas de almoços necessários para concretizar os contratos com agências de publicidade e clientes, tais valores não constam na sua contabilidade. O que estão registrados são reembolsos de despesas de almoços recebidos da Record TV.** (grifo do autor)

Quanto aos insumos, instalações, infraestrutura, empregados, prestadores de serviços da Record TV utilizados, apesar de informar que cada parte arcava com os seus próprios gastos e despesas, não identificamos lançamentos na contabilidade relativos a tais rubricas. O sujeito passivo também não apresentou nenhum documento de comprovação. (grifo do autor)

(...)

Durante o procedimento fiscal (TDPF nº 08.1.90.00-2019-01251-8) na empresa RÁDIO E TELEVISÃO RECORD S/A, inscrita no CNPJ sob o nº 60.628.369/0001-75, **após analisar os documentos apresentados, constatamos que, de modo**

fraudulento, esta firmou contrato de prestação de serviços com a pessoa jurídica WZ Publicidade e Comunicação Ltda – CNPJ nº 54.377.096/0001-20, no intuito de camuflar a contratação de serviços a ser realizado por uma determinada pessoa física, o Sr. Walter Zagari, para atuar no cargo de direção e supervisão na área comercial, como Vice-Presidente Comercial. (grifo do autor)

De acordo com o contrato de prestação de serviços apresentado, os serviços foram efetivamente prestados exclusiva e pessoalmente – por força de obrigação constante dos contratos assinados entre a autuada e essa empresa – pelo sócio/titular pessoa física da empresa contratada de forma subordinada, com pessoalidade, habitualidade e onerosidade, cujas características são essenciais ao vínculo empregatício. Assim, lavrados os Autos de Infração nos processos administrativos fiscal nº(s) 15746.720123/2021-57 (2016), em 27/01/2021 e 15746.721739/2021-45 (2017), em 21/09/2021, em que foram considerados que o Sr. Walter Zagari prestou serviços à Rádio e Televisão Record S/A, como segurado empregado, no período de 01/01/2016 a 31/12/2017. (grifo do autor)

O pagamento da remuneração mensal foi constatado na escrituração contábil da Record TV, em contas de ativo, passivo e resultado, relacionadas a seguir: (grifo do autor) ...

(...)

No objeto do contrato de prestação de serviços, verifica-se que o real interesse da RECORD TV na suposta contratação da WZ Publicidade é de contratar o executivo sócio da prestadora de serviços para ocupar cargo de direção na RECORD TV, voltado às áreas comercial e de marketing. Por meio da empresa WZ Publicidade, contratou-se o Sr. Walter Zagari para ocupar o cargo de Vice-Presidente Comercial. Acrescente-se que no contrato está explícito que o serviço de execução deverá ser realizado pela pessoa do sócio da prestadora, ou seja, os serviços contratados deverão ser realizados pela pessoa física específica. (grifo do autor)

(...)

Indubitavelmente, os INTERVENIENTES ANUENTES utilizam os seus contatos e o relacionamento com o mercado publicitário de anunciantes (agências e clientes) para comercializar os espaços publicitários da grade de programação da RECORD TV. E em função dos cargos executivos que ocupam, são responsáveis por realizar a captação de clientes e a intermediação de contratos entre estes, as agências e a RECORD TV, possibilitando a contratação dos serviços de veiculação, operando nas condições comerciais do acordo, concedendo descontos, definindo preços, especificando as praças de veiculação, a programação, o horário, os dias da semana, a quantidade de inserções, a campanha publicitária, o produto a ser divulgado, as condições gerais de venda, as regras de faturamento, as condições de pagamento, as regras do Conselho Executivo das Normas Padrão e do Código Brasileiro de Auto-Regulamentação

Publicitária. Isso porque os diretores agem em nome da RECORD TV, da qual integram o corpo diretivo não estatutário, mesmo sem qualquer menção à tal representação e autorização nos contratos simulados entre suas empresas e a RECORD TV. Do acesso ao site da Record TV (www.comercial.recordtv.com.br/equipe-vendas/portal/equipe-de-vendas.php, acesso em 18/01/2021), identificamos que o INTERVENIENTE ANUENTE consta na relação de contatos da equipe comercial da Record TV, inclusive com informações do número de telefone e do e-mail institucional da Record TV : (grifo do autor)

WALTER ZAGARI – VICE-PRESIDENTE COMERCIAL

(11) 3300-5183 wzagari@sp.rederecord.com.br

(...)

DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO E DOS JUROS APLICÁVEIS

(...)

A RECORD TV, por meio de um contrato simulado de prestação de serviços com a WZ Publicidade, contratou de fato o Sr. Walter Zagari como empregado, para exercer cargo de direção não estatutário da emissora, com requisitos de relação de emprego previstos no art. 3º da CLT (Decreto-Lei nº 5.452/1943). Tal conduta caracterizou a fraude prevista no artigo 72 da Lei nº 4.502/1964, pois teve a intenção de impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal relativa à contribuição previdenciária patronal e ao IRRF incidente sobre as remunerações devidas de fato à pessoa física, evitando assim o montante devido referente a esses tributos. (grifo do autor)

O Sr. Walter Zagari assinou o contrato simulado de prestação de serviços como sócio administrador da WZ Publicidade e prestou serviços de diretor não estatutário, no exercício do cargo de Vice-Presidente Comercial, com pressupostos de relação de emprego. Mensalmente, emitiu fraudulentamente, por meio da WZ Publicidade, notas fiscais de prestação de serviços e recebeu a remuneração. Esta remuneração foi tributada pelo regime de apuração do IRPJ pelo lucro presumido, tendo sido distribuído o lucro apurado ao sócio Walter Zagari. A tributação da pessoa física dos serviços realizados deixou de existir, pois dividendos são isentos de tributação, enquanto os valores relativos à remuneração é tributada progressivamente à alíquota de 27,5%. Isto posto, o Sr. Walter Zagari ao concordar com a simulação da prestação de serviços por meio de pessoa jurídica, incorreu no conluio definido no artigo 73 da Lei nº 4.502/1964. (grifo do autor)

(...)

No caso de lançamento de ofício, aplica-se o disposto do art. 44 da Lei nº 9.430/1996. A infração apurada enseja na aplicação de multa de ofício de 75% sobre os valores lançados, mas o percentual é duplicado no caso de sonegação,

fraude ou conluio, nos termos do artigo 44, inciso I e §1º da lei nº 9.430/96, conforme transcrito, abaixo:

(...)

Walter Zagari, que em conluio com a RECORD TV ocultou um contrato de emprego por meio de um contrato simulado de prestação de serviços entre sua empresa WZ e a RECORD TV, recebeu mensalmente da emissora a remuneração dos serviços prestados como empregado e deixou de declarar tal renda como rendimento tributável na Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física, no período fiscalizado. Tal conduta configurou a sonegação descrita no artigo 71, inciso I, da Lei nº 4.502, de 30/11/1964: ação ou omissão dolosa tendente a impedir totalmente o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal relativa ao IRPF incidente sobre as mencionadas remunerações recebidas da RECORD TV. A suposta pessoa jurídica WZ Publicidade serviu para encobrir a verdadeira relação de trabalho existente entre a Contratante RECORD TV e o Contratado Sr. Walter Zagari. A finalidade do contrato simulado era de evitar o pagamento das contribuições previdenciárias e sociais e do IRRF pela Contratante e deixar de recolher o Imposto sobre Renda da pessoa física pelo Contratado, fato que caracteriza o conluio previsto no artigo 73 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964. (grifo do autor)

(...)

DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

O artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN) determina que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. O fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto capital, do trabalho ou da combinação de ambos, de acordo com o artigo 43, inciso I, do CTN. A situação que constituiu o fato gerador do IRPF foi a aquisição, por Walter Zagari, da disponibilidade econômica do produto do trabalho prestado, na qualidade de empregado, à RECORD TV, relativo ao exercício do cargo de Vice-Presidente Comercial da emissora.

Da análise dos documentos e esclarecimentos apresentados no procedimento fiscal da RECORD TV, verificou-se a existência de interesse comum na situação que constituiu o fato gerador. A empresa teve interesse em ocultar a contratação do executivo Sr. Walter Zagari, pessoa física que exerceu de fato função de direção e supervisão, na área comercial, para agenciamento/captação de verbas publicitárias federais da CONTRATANTE. Para tanto, RECORD TV e WALTER ZAGARI simularam, em conluio, um contrato de prestação de serviços entre a emissora e a empresa WZ Publicidade e Comunicação Ltda, cujo sócio é a pessoa física contratada de fato pela RECORD TV. Para alcançar o objetivo, a emissora estabeleceu a exclusividade e pessoalidade do sócio nominado como INTERVENIENTE ANUENTE para exercer o cargo de direção e atuar como “cabeça

de rede e demais emissoras próprias do Sistema (Rede) e outras que a ela venham a ser agregadas nessa condição, obrigando-se as partes, recíproca e mutuamente, pelo integral cumprimento das condições pactuadas”. Do conluio entre a RECORD TV e Sr. Walter Zagari, houve ganhos recíprocos: sonegação de tributos por ambas as partes. A RECORD TV, fraudulentamente, deixou de pagar a contribuição patronal previdenciária (GILRAT) e de outros fundos incidente sobre remuneração paga, creditada ou devida ao segurado empregado, além do IRRF sobre os valores que na realidade estavam sendo pagos à pessoa física; e o Vice-Presidente Comercial, o Sr. Walter Zagari, deixou de recolher o IRPF sobre valores recebidos da prestação de serviços, em razão da simulação por meio da empresa WZ Publicidade. Posteriormente, esta distribuiu os valores a título de dividendos.

II. DEFESA

Irresignados com o lançamento o contribuinte e solidário impugnaram integralmente o crédito tributário, conforme se vê a fls. 224/289 e 293/388.

III. DECISÃO ADMINISTRATIVA DE PRIMEIRO GRAU

A 19ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08 – DRJ08 julgou a impugnação improcedente, conforme Acórdão nº 108-030.369, de 10/10/2022, fls. 391/431, cuja ementa abaixo se transcreve:

AUTO DE INFRAÇÃO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Tendo o auto de infração sido lavrado por autoridade competente com todas os requisitos materiais e formais previstos na legislação, e com a regular notificação do sujeito passivo para pagar o crédito tributário ou impugnar a exigência, não há que se falar em nulidade do ato administrativo.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE.

Os princípios constitucionais são endereçados aos legisladores e devem ser observados na elaboração das leis tributárias, não comportando apreciação por parte das autoridades administrativas responsáveis pela aplicação da lei, seja na constituição, seja no julgamento administrativo do crédito tributário.

RECLASSIFICAÇÃO DOS RENDIMENTOS AUFERIDOS NA PESSOA FÍSICA. NATUREZA JURÍDICA DOS RENDIMENTOS PAGOS AOS SÓCIOS. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.

Uma vez constatado que as atividades e os negócios jurídicos praticados pelo contribuinte não correspondem à realidade formal, e restando evidente que o sócio da empresa presta serviços com vínculo empregatício, de modo que o lucro apurado na pessoa jurídica é, de fato, remuneração pelos serviços prestados pela pessoa física, os valores recebidos e tributados na pessoa jurídica devem ser reclassificados, segundo a sua real natureza jurídica, ou seja, como rendimentos do trabalho tributáveis na pessoa física.

DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO.

A legislação tributária autoriza a autoridade administrativa a desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributos ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

ART. 129 DA LEI Nº 11.196/95. SERVIÇOS INTELECTUAIS. PROFISSIONAIS AUTÔNOMOS. ELEMENTOS CARACTERIZADORES. VÍNCULO EMPREGATÍCIO.

O art. 129 da Lei nº 11.196, de 1995, diz respeito à prestação de serviços intelectuais por profissionais autônomos e não admite a presença dos elementos caracterizadores do vínculo empregatício na relação do prestador com o contratante dos serviços.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A exigência da multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, é cabível quando resta comprovada alguma das hipóteses previstas nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

Respondem solidariamente pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS RECOLHIDOS NA PESSOA JURÍDICA COM IRPF.

A pessoa física, em seu nome, não pode pleitear os impostos apurados, lançados e recolhidos, mesmo que indevidamente, pela pessoa jurídica, sendo que a única entidade competente para pleitear a restituição deste indébito é a própria pessoa jurídica, na forma da legislação e por meio de seus representantes.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E DA JUSTIÇA DO TRABALHO.

As decisões administrativas e de tribunais trabalhistas não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão aquela objeto da decisão.

CITAÇÕES DOUTRINÁRIAS NA IMPUGNAÇÃO.

Não compete à autoridade administrativa apreciar alegações mediante juízos subjetivos, uma vez que a atividade administrativa deve ser exercida de forma plenamente vinculada, sob pena de responsabilidade funcional.

O contribuinte e responsável solidário foram regularmente notificados do decidido em 25/10/2022, conforme fls. 433/435.

IV. RECURSO VOLUNTÁRIO

a. Walter Zagari

Em 24/11/2022, fls. 627, o recorrente principal apresentou sua peça de defesa recursal juntada a fls. 628/663, com o esclarecimento inicial de ser sócio fundador da empresa WZ

Publicidade e Marketing Ltda desde 1.985, apresentando as seguintes alegações e pedidos, acompanhada de ampla doutrina e jurisprudência:

i. Preliminares

1. Alegação de nulidade da exação – cerceamento de defesa – fundamentação, método e base de cálculo equivocados – alteração de critérios jurídicos de lançamento anterior e violação a princípios

Argumenta a peça recursal que a fiscalização que resultou na exação em discussão decorre das contribuições previdenciárias exigidas do responsável solidário, **ausentes neste contencioso aqueles elementos de prova produzidos no outro lançamento**, prejudicando o contraditório e a ampla defesa:

(Recurso Voluntário – Walter Zagari)

Apesar de expressamente fundada na fiscalização conduzida por longo período contra a Record e correlatos autos de infração lavrados para a exigência de contribuições previdenciárias, a presente autuação não foi instruída com quaisquer elementos de prova produzidos naqueles expedientes, **os quais seriam de suma importância para que o Recorrente pudesse exercer, com a amplitude e profundidade necessárias, o contraditório e a ampla defesa.** (grifo do autor)

Como se viu, entre a abertura da fiscalização contra o Recorrente e a autuação, decorrerem apenas oito meses; e entre a extensão do TDPF para abranger o ano de 2017 e a autuação, relâmpago um mês e meio.

Obviamente, diante de tão rápida autuação fiscal, não se pode conceber que tenha havido qualquer aprofundamento, específico e necessário, para a exigência do IRPF contra o Recorrente, senão um aproveitamento de atos e provas sequer apresentadas e juntadas a estes autos.

Além do mais, percebe-se a clara adaptação do Relatório Fiscal, inclusive com erros na citação de CNPJ, transposição de fundamentos legais para fundamentar a exigência do IRPF, etc., tudo a evidenciar o atropelo das formas, sem qualquer preocupação em apresentar a integralidade dos elementos de prova utilizados contra o Recorrente, produzidos em expediente do qual não participou e não tomou conhecimento, sequer nesta fase litigiosa.

Ou seja, o indigitado lançamento está fundado em "prova emprestada" que sequer foi juntada aos autos (uma curiosa figura de prova emprestada por remissão), maculando por completo conceitos mínimos de contraditório e ampla defesa.

Aduz inexistência, nesta exação, dos vínculos legais decorrentes do lançamento previdenciário para desconSIDERAÇÃO do negócio jurídico, conforme utilizado no contencioso previdenciário (art. 229, §2º do Decreto nº 3.048, de 1.999), com ausência de transposição lógica de segurado empregado para sujeito passivo do IRPF e da falta de constatação do acréscimo patrimonial do recorrente. Ademais também alega equívoco no método de apuração da base de

cálculo (notas fiscais emitidas pela WZ Publicidade e Marketing), haja vista que não houve dedução das despesas escrituradas na contabilidade, entre as quais os pagamentos de tributos:

(Recurso Voluntário – Walter Zagari)

Não bastasse isso, tem-se ainda um segundo problema decorrente da autuação puramente reflexa da Record para o Recorrente, baseada nessa indigitada apropriação probatória (porque de prova emprestada não se trata), que é exatamente a incorreta e insubsistente implicação lógica utilizada pela fiscalização.

É que, diferentemente das contribuições previdenciárias autuadas contra a Record (e que possuem fundamento legal no art. 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social - Decreto nº 3.048/9910), não há correlação lógica entre o fato jurídico tributário previdenciário, caracterizado na figura do segurado empregado; e o fato jurídico tributário do IRPF, caracterizado na figura da renda tributável (acréscimo patrimonial decorrente da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica). (grifo do autor)

Tratam-se de vínculos tributários e bases de cálculo absolutamente distintas e inconfundíveis!

Isso porque, o art. 229, § 2º, do Decreto nº 3.048/99 fala em desconsideração do vínculo (civil) pactuado entre as partes para “enquadramento como segurado empregado”, o que é muito diferente de enquadramento de acréscimo patrimonial para fins de subsunção ao IRPF.

Quer isso dizer que, para fins de IRPF, em primeiro lugar não existe fundamento legal para a desconsideração de negócio jurídico válido e eficaz, como existe no caso das contribuições previdenciárias (art. 229, § 2º, do Decreto nº 3.048/99).

Em segundo lugar, não cabe a pretendida implicação lógica que busca transpor a condição de segurado empregado (atribuída para a exigência das contribuições previdenciárias contra a Record), para a condição de sujeito passivo do IRPF.

De modo que, para a avaliação da renda tributável pelo IRPF, seria necessário verificar o efetivo acréscimo patrimonial do Recorrente, por meio das diversas ferramentas de apuração diretas e/ou indiretas colocadas à disposição da fiscalização, como o consumo da renda, sinais exteriores de riqueza, variação patrimonial a descoberto, confusão patrimonial entre WZ e Recorrente, depósitos bancários, etc. (grifo do autor)

O que não se pode admitir é uma simples e frágil implicação lógica entre a autuação lavrada contra a Record, pautada nos valores brutos das notas fiscais emitidas pela empresa WZ, e a autuação lavrada contra o Recorrente, pautada nas mesmas notas fiscais, sem qualquer consideração que leve em conta a materialidade do IRPF, o que conduz a uma ilegal autuação presuntiva.

Até porque, como bem demonstrado no próprio Relatório Fiscal, há diversas despesas contabilizadas na empresa WZ, sem que estas tenham sido

minimamente analisadas, além de retenções na fonte sobre as notas fiscais e o pagamento de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, taxas, etc., fatos esses que remetem, de maneira circular, ao problema da insuficiência fiscalizatória e abuso das formas jurídicas decorrente de uma equivocada implicação metodológica. (grifo do autor)

(...)

Novamente se questiona: qual é a efetiva renda do Recorrente, se a autuação é meramente reflexa das contribuições previdenciárias e baseada tão somente nos contratos de prestação de serviços entre WZ e Record? Quais investigações adicionais em busca da "primazia da realidade" foram realizadas? Foram analisadas as despesas existentes na WZ?

Nada disso foi analisado pelo acórdão recorrido!

Como se vê, não se tratam de meras questões de base de cálculo, mas vícios incontornáveis da própria autuação que, por essas razões, levam à nulidade do lançamento, devendo desde logo ser cancelado. (grifo do autor)

Argumenta o recorrente que foi alvo de lançamento anterior, conforme PAF 10437.720018/2014-69, por distribuição de lucros da WZ Publicidade e Marketing acima dos percentuais permitidos, referente ao IRPF de ano-calendário 2009, ocasião em que foram fiscalizados livros contábeis, receitas e despesas, **não se opondo ao modo de organização do seu negócio, "pejotização", não se alterando a realidade fática e, portanto, modificando a autoridade os critérios de interpretação ali adotados de modo inaceitável, com olvido à segurança jurídica e aos princípios da confiança, irretroatividade e boa-fé em matéria tributária:**

(Recurso Voluntário – Walter Zagari)

Na hipótese dos autos, tem-se que o Recorrente já sofreu lançamento anterior no ano de 2014, relativo ao ano-calendário 2009, objeto do Processo Administrativo nº 10437.720018/2014-69, por meio do qual a autoridade fazendária fiscalizou a empresa WZ, seus livros contábeis, suas receitas, suas despesas, lançando e exigindo IRPF tão somente em razão da distribuição de lucros supostamente acima dos percentuais permitidos pelo lucro presumido, veja-se:

(...)

Ou seja, a autoridade fazendária, naquele momento, verificando a prestação de serviços do Recorrente por meio da empresa WZ, manifestou e vinculou os critérios jurídicos de interpretação das suas atividades e receitas, sem qualquer oposição ao modo de organização do seu negócio ou ao tema "pejotização".

Portanto, sem que se tivesse alterado a realidade fática daquele lançamento, a presente exigência introduziu autêntica modificação nos critérios interpretativos adotados, frustrando as expectativas normativas estabilizadas. (grifo do autor)

Ora, rigorosamente nada mudou em relação às atividades exercidas pelo Recorrente, de modo que, desde aquele anterior auto de infração, continua-se prestando serviços intelectuais da mesma maneira.

Assim, inaceitável a pretendida alteração dos critérios interpretativos, como bem vem decidindo o próprio CARF:

(...)

Portanto, há que se diferenciar o artigo 146 do artigo 100 do CTN, não havendo que se falar em vinculatividade dos entendimentos apenas para o caso de revisão do lançamento relativo ao mesmo período de apuração.

Assim, não pode o Recorrente se sujeitar, retroativamente, à alteração de critérios introduzida pelo presente auto de infração, o qual, nos termos da jurisprudência do CARF, desestabiliza as expectativas normativas e ofende a segurança jurídica, sendo eivado de nulidade material. (grifo do autor)

ii. Mérito

1. Possibilidade de prestação de serviços intelectuais por pessoa jurídica mesmo com personalidade

O recorrente alega que inexistente, *in casu*, relação de hipossuficiência, sendo as partes capazes e o objeto lícito da contratação realizada entre a WZ Publicidade e Marketing e a solidária, **permitida, portanto, a terceirização da atividade-fim inclusive com personalidade**, conforme inclusive positivado no art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, declarado constitucional no julgamento na Ação Declaratória de Constitucionalidade – ADC 66/DF em decisão vinculante do STF. Cita os entendimentos recentes da corte constitucional quanto à possibilidade do desenvolvimento de atividades intelectuais por pessoas jurídicas e fundamenta seu planejamento tributário em outros dispositivos legais, conforme a Lei nº 13.467, de 2017, art. 4º; Lei nº 13.874, de 2019; Decreto nº 10.854, de 2021, art. 39, §2º.

2. Inexistência de vínculo trabalhista

Aduz que a WZ Publicidade e Marketing foi criada há quase quarenta anos, inexistindo fraude ou conluio na contratação realizada, tão pouco qualquer relação de emprego com a Record, mas sim a execução de serviços de alta gestão na área comercial realizado pela empresa de publicidade para a solidária, com liberdade técnica, sem controle de horário, frequência, jornada, participando a WZ dos riscos do negócio, além de prestar serviços a outros parceiros, não estando a atividade desenvolvida de representação comercial sujeita a qualquer vínculo trabalhista, nos termos da Lei nº 4.886, de 1.955.

Entende que houve, *in casu*, valorização de aspectos e definições formais do contrato analisado pela autoridade em detrimento da primazia da verdade material.

3. Qualificação indevida da multa de ofício

Alega que não foi comprovado nos autos dolo específico na conduta e que a fiscalização classificou a fraude em tese, devendo ser reduzida a multa ao patamar regular de 75%.

iii. Pedidos

O recorrente protestou por provas, requerendo ao fim o acatamento das preliminares suscitadas e, no mérito o provimento do recurso, ou ainda, alternativamente, (i) a uma, o ajuste da base de cálculo para deduzir as despesas e reembolsos escriturados na WZ Publicidade e Marketing; (ii) a duas, a compensação dos tributos pagos na pessoa jurídica destacados nas notas fiscais emitidos contra a Record; (iii) a três, redução da multa aplicada ao patamar de 75%.

b. RÁDIO E TELEVISÃO RECORD S/A

Em 22/11/2022, fls. 437, o responsável solidário apresentou sua peça de defesa recursal juntada a fls. 438/517, momento em que juntou também cópia de documentos a fls. 518/625, apresentando, em síntese, as seguintes alegações e pedidos, acompanhada de ampla doutrina e jurisprudência:

i. Preliminares

1. Alegação de nulidade do lançamento – fundamentação genérica e interpretação equivocada da norma - desobediência a princípios constitucionais – base de cálculo equivocada

Alega que a exação desconsiderou a higidez e legalidade do contrato firmado entre a WZ Publicidade e Marketing e a Rádio e Televisão Record, ferindo princípios constitucionais tais como da livre iniciativa, liberdade de organização e gestão dos negócios privados, ao interpretar equivocadamente as normas jurídicas.

Aduz que a fundamentação utilizada na exação é genérica, sem amparo documental, factual, baseada em suposições e sem subsunção do fato à norma, transpondo condições inerentes às contribuições previdenciárias ao IRPF, violando assim o art. 142 do CTN, inclusive por não apurar adequadamente a base de cálculo sem a dedução de despesas, reembolsos, produzindo crédito ilíquido e transgredindo também o disposto no art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005.

Argumenta que a tributação foi declarada e recolhida na pessoa jurídica (WZ Publicidade e Marketing), inclusive de conhecimento e reconhecimento pelo próprio fisco, inexistindo no caso concreto ocorrência do fato gerador do imposto em discussão.

2. Ilegitimidade passiva do responsável solidário

Aduz a solidária que na condição de tomadora dos serviços prestados pela WZ Publicidade e Marketing está em polo oposto da relação contratual, não compartilhando de mesmo interesse jurídico, inexistindo assim suporte factual (deveres e direitos idênticos no fato gerador do IRPF), tampouco prova da conduta individualizada como responsável.

ii. Mérito

1. Alegação de legalidade na pactuação realizada entre empresas

Aduz que a contratação com a WZ Publicidade e Marketing obedeceu aos requisitos legais, inexistindo vínculo de emprego com o Sr. Walter Zagari por absoluta independência, liberdade e autonomia da atividade empresarial, sem qualquer subordinação, controle de jornada, punição por ausências ou por interrupção na prestação do contratado ocorrida em diversas localidades, além de não comprovado referido vínculo nos autos.

Acrescenta que o uso do Sr. Walter Zagari como interveniente na execução do objetivo do contrato firmado não contraria a legislação, tampouco o contrato social da empresa de publicidade, apurando o fisco, de fato, somente que a WZ realizou operações de intermediação em vendas publicitárias ao mercado de interesse da Rádio e Televisão Record, **sendo todo resto somente forma.**

Alega que a atuação de Zagari é da própria essência do negócio jurídico, inexistindo pessoalidade no sentido pretendido pela autoridade tributária, tampouco habitualidade nas prorrogações contratuais realizadas entre as partes envolvidas, haja vista o sucesso da parceria. Quanto à onerosidade imputada na exação defende que o pacto firmado, por sua própria natureza, prevê a contrapartida do pagamento pelos serviços prestados, em nada se assemelhando à relação de emprego.

Argumenta ainda a ausência do princípio da alteridade, de fundamento no art. 2º da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, já que o representante contratado assumiu os riscos da atividade econômica, inclusive participando proporcionalmente do êxito na captação das verbas publicitárias e veiculações comerciais.

2. Inaplicabilidade da multa e juros e qualificação indevida

Alega a solidária que cumpriu sua obrigação como fonte pagadora, retendo os tributos devidos, IR Fonte, CSLL, PIS e COFINS, inexistindo infração cometida por não desobedecer a obrigação acessória, além da ausência de previsão legal para a sanção aplicada.

A Rádio e Televisão Record entende descabida a qualificação da multa de ofício ante à inexistência e falta de comprovação de fraude ou qualquer intuito de ocultar o fato gerador.

iii. Pedidos

Requeru a juntada de documentos, o acatamento das preliminares suscitadas e, no mérito o provimento integral do recurso voluntário interposto.

V. AUSÊNCIA DE CONTRARRAZÕES

Não foram apresentadas contrarrazões, fls. 665, é o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Rodrigo Duarte Firmino**, Relator

I. ADMISSIBILIDADE

Os recursos voluntários interpostos são tempestivos e obedecem aos requisitos legais, fls. 664, portanto deles conheço e passo a examinar em conjunto as teses apresentadas, a começar pelas preliminares de mérito suscitadas.

II. PRELIMINARES

a. Alegação de nulidade da exação – cerceamento de defesa – fundamentação, método e base de cálculo equivocados – alteração de critérios jurídicos de lançamento anterior e violação a princípios

Argumenta o recorrente principal que a fiscalização resultante na exação em discussão decorre das contribuições previdenciárias exigidas do responsável solidário, **ausentes neste contencioso aqueles elementos de prova produzidos no outro lançamento**, prejudicando o contraditório e a ampla defesa.

Ao examinar o auto de infração de fls. 03/14, acompanhado de relatório minucioso e circunstanciado dos fatos e fundamentos jurídicos, fls. 123/170, anexos a fls. 172/192, aliado ao conjunto probatório inicialmente juntado pela autoridade a fls. 18 e ss, **verifico que foram cumpridos, in casu, aqueles requisitos legais que validam a constituição regular do crédito tributário**, conforme dispostos nos arts. 9º e 10 do Decreto nº 70.235, de 1.972, para além disso e ao examinar as impugnações e recursos, fls. 224/289 e 293/388 (impugnação), fls. 628/663 e fls. 438/517, e tudo mais que do processo consta, constato que contribuinte e solidário demonstram amplo conhecimento dos fatos imputados e deles se defendem a exaustão, **portanto inexistente cerceamento do direito de defesa, tampouco causa de nulidade daquelas previstas no art. 59 do referido decreto**.

Aduz o Sr. Walter Zagari inexistência, nesta exação, dos vínculos legais decorrentes do lançamento previdenciário para desconsideração do negócio jurídico, conforme utilizado no contencioso previdenciário (art. 229, §2º do Decreto nº 3.048, de 1.999), com ausência de transposição lógica de segurado empregado para sujeito passivo do IRPF e da falta de constatação do acréscimo patrimonial do recorrente. Ademais também alega equívoco no método de apuração da base de cálculo (notas fiscais emitidas pela WZ Publicidade e Marketing), haja vista que não houve dedução das despesas escrituradas na contabilidade, entre as quais os pagamentos de tributos.

Quanto aos vínculos legais do lançamento, **deveras não guardam relação com créditos previdenciários**, é o que se vê nos fundamentos utilizados, conforme fls. 08. **Por outra análise o motivo da exação é a OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO DECORRENTES DE**

VÍNCULO EMPREGATÍCIO, portanto com fato gerador descrito no art. 43, I do CTN, c/c arts. 1º ao 3º, §§ 1º e 4º da Lei nº 7.713, de 1.988, de regulamentação dada pelos arts. 37 e 38 do Decreto nº 3.000, de 1.999 (RIR). Ademais a abordagem dos requisitos de vínculo de trabalho está ligada à origem da renda e o lançamento motivado pela sua omissão, o que restou claramente demonstrado pela autoridade.

Quanto à desconsideração do negócio jurídico, **há que se destacar que aplicou o fisco a primazia da realidade ao assegurar que aspectos formais dos contratos não se sobreponham ao fato:**

(Refisc – fls. 161)

Nesse caso, aplica-se o Princípio da Primazia da Realidade, assegurando-se que os aspectos meramente formais dos contratos não venham a se sobrepor ao fato, ou seja, ainda que as partes tenham pactuado ou mesmo expressado em documentos relação diversa da ocorrida na realidade, deverá prevalecer a verdade. (grifo do autor)

Quanto à alegação de equívoco no método de apuração da base de cálculo, haja vista que não houve dedução das despesas escrituradas na contabilidade, entre as quais os pagamentos de tributos, **destaco que a fiscalização partiu da premissa de um negócio jurídico simulado justamente objetivando a omissão de renda oriunda do trabalho**, lançando de ofício o crédito tributário também com fundamento no art. 149, VII do CTN (fls. 161) **e, dentro deste contexto, não há que se falar em deduzir despesas e reembolsos da WZ Publicidade e Marketing (i) a uma por não tratarem daquelas isenções previstas para o IRPF em rol taxativo, conforme art. 6º da Lei nº 7.713, de 1.988; (ii) a duas por não serem passíveis de dedução, nos termos em que encerra o art. 8º da Lei nº 9.250, de 1.995.**

Argumenta o recorrente principal que foi alvo de lançamento anterior, conforme PAF 10437.720018/2014-69, por distribuição de lucros da WZ Publicidade e Marketing acima dos percentuais permitidos, referente ao IRPF de ano-calendário 2009, ocasião em que foram fiscalizados livros contábeis, receitas e despesas, **não se opondo ao modo de organização do seu negócio, “pejotização”, não se alterando a realidade fática e, portanto, modificando a autoridade os critérios de interpretação ali adotados de modo inaceitável, com olvido à segurança jurídica e aos princípios da confiança, irretroatividade e boa-fé em matéria tributária.**

Ao examinar a alegação, assim como também o citado processo e consequente contencioso entendo que inexistente relação com o presente por decorrer de uma fiscalização totalmente diferente, **voltada especialmente para analisar a regular distribuição de lucros, enquanto aquela discutida nos autos se dedicou precipuamente a analisar o contrato estabelecido entre a WZ Publicidade e Marketing e a responsável solidária**, portanto, situações totalmente diferentes que em nada se coadunam a não ser no fato do Sr. Walter Zagari responder, uma vez mais, por inadimplir sua obrigação de declarar e recolher o IRPF.

Sem razão.

b. Alegação de nulidade do lançamento – fundamentação genérica e interpretação equivocada da norma - desobediência a princípios constitucionais – base de cálculo equivocada

Alega a solidária que a exação desconsiderou a higidez e legalidade do contrato firmado entre a WZ Publicidade e Marketing e a Rádio e Televisão Record, ferindo princípios constitucionais tais como da livre iniciativa, liberdade de organização e gestão dos negócios privados, ao interpretar equivocadamente as normas jurídicas.

Aduz que a fundamentação utilizada na exação é genérica, sem amparo documental, factual, baseada em suposições e sem subsunção do fato à norma, transpondo condições inerentes às contribuições previdenciárias ao IRPF, violando assim o art. 142 do CTN, inclusive por não apurar adequadamente a base de cálculo sem a dedução de despesas, reembolsos, produzindo crédito ilíquido e transgredindo também o disposto no art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005.

Argumenta que a tributação foi declarada e recolhida na pessoa jurídica (WZ Publicidade e Marketing), inclusive de conhecimento e reconhecimento pelo próprio fisco, inexistindo no caso concreto ocorrência do fato gerador do imposto em discussão.

Entendo que a autoridade tão somente cumpriu seu poder-dever ao identificar o fato gerador do tributo e realizar o lançamento nos termos da legislação, portanto não vejo desobediência a princípios, tal como alegado, ao que aplico aqui o precedente que abaixo transcrevo:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula CARF nº 2)

A fundamentação utilizada não é genérica, tanto que permitiu o exaustivo direito de defesa inclusive pelo responsável solidário, tal como se vê em suas duas peças apresentadas (impugnação e recurso voluntário) e, ainda, o fato gerador e a base de cálculo foram determinados na exação e inclusive já estudados neste voto linhas atrás.

Em verificação preliminar não identifico, portanto, qualquer ofensa à legislação em vigor.

Sem razão.

c. Alegação de ilegitimidade passiva do responsável solidário

Aduz a solidária que na condição de tomadora dos serviços prestados pela WZ Publicidade e Marketing está em polo oposto da relação contratual, não compartilhando de mesmo interesse jurídico, inexistindo assim suporte factual (deveres e direitos idênticos no fato gerador do IRPF), tampouco prova da conduta individualizada como responsável.

Conforme o Refisc, fls. 123/170, a *ratio essendi* da responsabilização da Rádio e Televisão Record S/A está na prática de negócio jurídico simulado, a partir da análise do contrato dos serviços publicitários, em que se verificou além da simulação também sonegação e conluio, tipos previstos nos arts. 71 ao 73 da Lei nº 4.502, de 1964; portanto, com responsabilidade solidária de fato nos termos do art. 124, I do CTN.

Essencialmente, o responsável solidário foi chamado a responder pelo crédito tributário por praticar, juntamente com o contribuinte principal, uma fraude tributária no intuito de omitir do fisco o conhecimento do fato gerador do IRPF, **inclusive no caso concreto, destaque, sendo devida a retenção do gravame na fonte, art. 7º, I da Lei nº 7.713, de 1.988, ou seja, pela própria Rádio e Televisão Record S/A.** Neste contexto se revela acertada, a meu juízo, a atribuição feita pela autoridade com fundamento no art. 124, I do CTN, restando certo o interesse jurídico comum para o fim desejado de sonegar o tributo, **especialmente por envolver pessoas cujas obrigações tributárias foram, de modo conjunto e combinado, unisonamente descumpridas.**

Sem razão.

III. MÉRITO

a. Possibilidade de prestação de serviços intelectuais por pessoa jurídica mesmo com personalidade

O recorrente principal alega que inexistente, *in casu*, relação de hipossuficiência, sendo as partes capazes e o objeto lícito da contratação realizada entre a WZ Publicidade e Marketing e a solidária, **permitida, portanto, a terceirização da atividade-fim inclusive com personalidade,** conforme positivado no art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, declarado constitucional no julgamento na Ação Declaratória de Constitucionalidade – ADC 66/DF em decisão vinculante do STF. Cita os entendimentos recentes da corte constitucional quanto à possibilidade do desenvolvimento de atividades intelectuais por pessoas jurídicas e fundamenta seu planejamento tributário em outros dispositivos legais, conforme a Lei nº 13.467, de 2017, art. 4º; Lei nº 13.874, de 2019; Decreto nº 10.854, de 2021, art. 39, §2º.

De outra parte, a fiscalização tributária concluiu que os serviços contratados entre as Empresas Rádio e Televisão Record S/A e a WZ Publicidade e Marketing Ltda, CNPJs 60.628.369/0001-75 e 04.723.121/0001-12, respectivamente, **são na realidade pagamento de remuneração do contribuinte na ocupação do cargo de diretor não estatutário, constatado o vínculo empregatício a partir da análise do contrato entre as empresas; da ausência de registro contábil de despesas realizadas pela WZ Publicidade e Marketing Ltda, assim como do trabalho executado pelo Sr. Walter Zagari e remunerado pelo solidário ao amparo da emissão de notas fiscais da WZ (quase todas sequenciais).** Diante do negócio jurídico simulado, da sonegação e conluio, a autoridade qualificou a multa aplicada pelo cometimento, em tese, dos tipos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, além de responsabilizar solidariamente o efetivo empregador, com fundamento no art. 124, I do Código Tributário Nacional – CTN (responsabilidade solidária de fato).

Como se vê não é razão para o crédito constituído a terceirização da atividade-fim, seja com pessoalidade ou não, como também não limita a autoridade o exercício de atividade intelectual por pessoa jurídica, tampouco se menciona no lançamento alguma relação de hipossuficiência de qualquer das partes envolvidas no serviço pactuado. Em verdade o fisco, após examinar as cláusulas do contrato; a contabilidade da prestadora WZ; a função de diretor exercida pelo Sr. Walter Zagari, **entendeu que o negócio jurídico foi simulado com o fim de omitir a ocorrência do fato gerador do IRPF** (i) a uma por extrair da contratação a ação individual e exclusiva do contribuinte principal (pessoalidade); (ii) a duas por constatar pagamento mensal e permanente, sem afastamentos razoáveis e sem fragmentação (onerosidade e não eventualidade); (iii) a três a sujeição do recorrente principal aos comandos e objetivos definidos no contrato, **além de constar no organograma da Rádio e Televisão Record S/A o Sr. Walter Zagari como diretor não estatutário**, sendo defeso o exercício da função por pessoa jurídica, conforme art. 146 da Lei nº 6.404, de 1.976, com a redação dada pela Lei nº 12.431, de 2011 (subordinação).

Partindo da simulação, sonegação e fraude o fisco fundamentou o lançamento no art. 149, VII do CTN, que diz:

(CTN)

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VII - **quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação**; (grifo do autor)

Deste modo, sem razão o argumento posto.

b. Alegação de legalidade na pactuação realizada entre empresas

Aduz a solidária que a contratação com a WZ Publicidade e Marketing obedeceu aos requisitos legais, **inexistindo vínculo de emprego com o Sr. Walter Zagari por absoluta independência, liberdade e autonomia da atividade empresarial, sem qualquer subordinação, controle de jornada, punição por ausências ou por interrupção na prestação do contratado ocorrida em diversas localidades, além de não comprovado referido vínculo nos autos**.

Acrescenta que o uso do Sr. Walter Zagari como interveniente na execução do objetivo do contrato firmado não contraria a legislação, tampouco o contrato social da empresa de publicidade, apurando o fisco, de fato, somente que a WZ realizou operações de intermediação em vendas publicitárias ao mercado de interesse da Rádio e Televisão Record, **sendo todo resto somente forma**.

Alega que a atuação de Zagari é da própria essência do negócio jurídico, inexistindo pessoalidade no sentido pretendido pela autoridade tributária, tampouco habitualidade nas prorrogações contratuais realizadas entre as partes envolvidas, haja vista o sucesso da parceria.

Quanto à onerosidade imputada na exação defende que o pacto firmado, por sua própria natureza, prevê a contrapartida do pagamento pelos serviços prestados, em nada se assemelhando à relação de emprego.

Argumenta ainda a ausência do princípio da alteridade, de fundamento no art. 2º da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, já que o representante contratado assumiu os riscos da atividade econômica, inclusive participando proporcionalmente do êxito na captação das verbas publicitárias e veiculações comerciais.

Tal como já visto em linhas anteriores, a meu sentir a fiscalização demonstrou e comprovou uma fraude tributária direcionada para omitir o fato gerador do tributo lançado com fundamento no art. 149, VII do CTN. De outra parte, apesar das ponderadas e bem formuladas teses apresentadas, os sujeitos passivos não foram capazes de demonstrar o contrário, donde destaco as particularidades do caso, em especial a exclusividade dos serviços a partir das notas fiscais “quase todas” (Refisc) sequenciais; os reembolsos de despesas que seriam próprias do prestador pelo tomador, entre outros elementos apresentados na exação e já examinados no voto; o cargo de diretor ocupado pelo Sr. Walter Zagari.

Dentro do contexto em exame se torna forçoso compreender que houve, de fato, assunção dos riscos do negócio por uma empresa que só serviu para dar aparência de legalidade na fraude apontada.

Sem razão.

c. Alegação de inexistência de vínculo trabalhista

Aduz o recorrente principal que a WZ Publicidade e Marketing foi criada há quase quarenta anos, inexistindo fraude ou conluio na contratação realizada, tão pouco qualquer relação de emprego com a Record, mas sim a execução de serviços de alta gestão na área comercial realizado pela empresa de publicidade para a solidária, com liberdade técnica, sem controle de horário, frequência, jornada, participando a WZ dos riscos do negócio, além de prestar serviços a outros parceiros, não estando a atividade desenvolvida de representação comercial sujeita a qualquer vínculo trabalhista, nos termos da Lei nº 4.886, de 1.955.

Entende que houve, *in casu*, valorização de aspectos e definições formais do contrato analisado pela autoridade em detrimento da primazia da verdade material.

Em que pesem as bem pontuadas razões de defesa, verifiquei no caso concreto justamente o contrário do que foi alegado (i) a uma por identificar que a forma de prestação de serviços entre empresas não é a realidade demonstrada nos autos, dada as características intrínsecas contratuais que denotam claramente a participação de uma só pessoa no negócio; (ii) a duas pela exclusividade na prestação dos serviços, inexistindo prova de uma regular atuação no mercado por parte da WZ Publicidade e Marketing; (iii) a três por restar muito pouco esclarecido pelos envolvidos a participação do Sr. Walter Zagari como diretor não estatutário da solidária, optou por receber salário por sua empresa publicitária?

Sem razão.

d. Qualificação indevida da multa de ofício e inaplicabilidade das sanções e dos juros

Alega o recorrente principal que não foi comprovado nos autos dolo específico na conduta e que a fiscalização classificou a fraude em tese, devendo ser reduzida a multa ao patamar regular de 75%.

Argumenta a solidária que cumpriu sua obrigação como fonte pagadora, retendo os tributos devidos, IR Fonte, CSLL, PIS e COFINS, inexistindo infração cometida por não desobedecer a obrigação acessória, além da ausência de previsão legal para a sanção aplicada. Entende também descabida a qualificação da multa de ofício ante à inexistência e falta de comprovação de fraude ou qualquer intuito de ocultar o fato gerador.

Tal como já exaustivamente exposto no voto, a sanção majorada decorre da constatação de sonegação, fraude e conluio sendo corretamente imposta segundo os ditames legais e fatos apontados na exação, contudo e em razão da nova redação dada ao art. 44, §1º *caput* e inc. VI da Lei nº 9.430, de 1996, conforme a Lei nº 14.689, de 2023, **entendo cabível, nos termos do art. 106, II, c do CTN, a legislação posterior menos severa, já que inexistente registro nos autos de reincidência:**

(Lei nº 9.430, de 1996)

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

(...)

VI – **100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;** (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023) (grifo do autor)

(CTN)

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) **quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.** (grifo do autor)

Portanto, a multa deve ser reduzida, *in casu*, ao patamar de 100%.

Quanto ao argumento da solidária que cumpriu com sua obrigação de retenção do imposto na fonte destaco que não é esse o motivo da aplicação da sanção e quanto aos juros cobrados, estes decorrem de expressa determinação legal, conforme se vê nos fundamentos do auto de infração, fls. 13.

Razão parcial.

IV. CONCLUSÃO

Voto por rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, em dar parcial provimento aos recursos voluntários interpostos para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100% sobre o imposto lançado.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Gregório Rechmann Júnior, redator designado

Em que pese as bem fundamentadas razões de decidir do ilustre relator, peço vênia para delas discordar, para o que interessa no momento, em relação ao aproveitamento dos tributos já recolhidos pela pessoa jurídica WZ Publicidade e Marketing Ltda.

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de lançamento fiscal com vistas a exigir crédito tributário referente ao IRPF em face da constatação, pela Fiscalização, da seguinte infração cometida pelo Contribuinte: OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO COM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA.

De acordo com o Relatório Fiscal (p. 123), tem-se que *os serviços contratados entre as Empresas Rádio e Televisão Record S/A e a WZ Publicidade e Marketing Ltda, CNPJs 60.628.369/0001-75 e 04.723.121/0001-12, respectivamente, são na realidade pagamento de remuneração do contribuinte na ocupação do cargo de diretor não estatutário, constatado o vínculo empregatício a partir da análise do contrato entre as empresas; da ausência de registro contábil de despesas realizadas pela WZ Publicidade e Marketing Ltda, assim como do trabalho executado pelo Sr. Walter Zagari e remunerado pelo solidário ao amparo da emissão de notas fiscais da WZ (quase todas sequenciais).*

Em sua peça recursal, o Contribuinte defende, dentre outras teses, “a equivocada base de cálculo autuada e da necessária dedução dos tributos pagos pela empresa WZ”, *in verbis*:

(...)

Por essa razão, uma vez afastada a autonomia da personalidade jurídica para fins de enquadramento de sua receita bruta como rendimento do trabalho com vínculo do Recorrente, da mesma forma, por dever de coerência e segurança jurídica, deve ser descontada todas as despesas e tributado apenas o efetivo acréscimo patrimonial.

Essa orientação, aliás, é majoritária no CARF, entendimento que se consolidou ao longo do tempo nas diversas autuações sobre desqualificação da “pejotização”, representada já nos primeiros e mais emblemáticos casos, saber:

Caso Felipão

“(…) APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS - Devem ser aproveitados na apuração de crédito tributário os valores arrecadados sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos da pessoa física, base de cálculo de lançamento de ofício. Recurso provido parcialmente. (...)”

O próprio Fisco disse não ter a pessoa jurídica auferido a receita proveniente do contrato cumprido pela pessoa física do Sr. Luiz Felipe Scolari. Foi o próprio agente do Fisco quem transferiu a receita da empresa à pessoa física, com a natureza de rendimentos.

Neste caso, não restaria outra alternativa senão de fazer constar na autuação os créditos já recolhidos e determinando, também de ofício, a retificação dos recolhimentos (código do tributo) para quitar o correspondente valor do imposto lançado na pessoa física. Não vejo como poder-se agir de outro modo.”

(Recurso Voluntário n.º 141.697; Sexta Câmara do E. Conselho de Contribuintes; Processo n.º 11020.003823/2003-26; Matéria: IRPF; Recorrente: Luiz Felipe Scolari; Data da Sessão: 20/10/2004; Acórdão 106-14244 - grifamos)

No mesmo sentido, tem-se diversos outros precedentes, dentre eles os mais representativos: **caso Ratinho** (acórdãos 104-18.641, 104-19.111, 104-20.574 e 104-21.583); **caso Pato** (acórdão 2202-003.682); **caso Marcelo Djan** (acórdão 2202-00.252); **caso Edinho** (acórdão 2202-004.008); **caso Guga** (acórdão 9202-004.548); **caso Deco** (acórdão 2401-005.938); e **caso Neymar** (acórdão 2402-005.703).

Assim, sendo a base de cálculo do IRPF o rendimento bruto, conforme preconiza os artigos 2º e 3º da Lei n.º 7.713/88, é claro que não se pode admitir a criação de uma outra base, em patente ofensa ao princípio da estrita legalidade tributária.

Por essa razão, caso não se cancele a exigência, deve-se ao menos corrigir a base da autuação, considerando somente o acréscimo patrimonial do Recorrente (excluindo-se, portanto, as despesas e reembolsos escriturados na WZ), **deduzindo então, do valor apurado, os impostos pagos pela empresa WZ sobre as notas fiscais emitidas contra a Record**, bem como realizando-se as deduções legais autorizadas na apuração do ajuste anual da pessoa física.

(destaquei e grifei)

Pois bem!!

Sobre o tema, socorro-me aos escólios do Conselheiro Ronnie Soares Anderson, objeto do Acórdão nº 2202-004.759, de 11 de setembro de 2018, no sentido de que o *deslocamento artificial da responsabilidade tributária via expediente simulatório não é eficaz perante o Fisco, conclusão essa que deu azo, inclusive, ao lançamento guerreado. Por seu turno, constituir-se-ia incoerência lógica intrínseca, em desvelar-se a simulação, mas não possibilitar que os tributos pagos pela empresa de fachada sejam aproveitados pelo titular material das atividades exercidas e responsável pelos tributos delas decorrentes. Tendo em vista tais constatações, a não consideração dos tributos já pagos pela pessoa interposta, ainda que sob o regime de recolhimento simplificado, como compensáveis com os débitos lançados, constituir-se-ia em locupletamento indevido da Fazenda Pública, caso simplesmente denegada, ou possivelmente implicaria violação aos princípios constitucionais da eficiência e da duração razoável do processo, se condicionada à posterior formulação de pedido de restituição.*

Neste mesmo sentido é a inteligência de diversos outros acórdãos desse Egrégio Conselho, notoriamente em face do quanto disposto no Enunciado de Súmula CARF nº 76. Confira-se, a título meramente exemplificativo, a conclusão alcançada pela 1ª TO da 2ª CAM, objeto do Acórdão nº 2201-003.372, nos termos do voto do Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, *in verbis*:

Observo na decisão de piso que embora a constituição do crédito tributário objeto do lançamento, que aqui se examina, tenha sido realizado em face da Plastcor do Brasil, os recolhimentos efetuados na sistemática do Simples Nacional foram realizados por pessoas jurídicas distintas, no caso pela Plastcor Ind. e Com EPP, o que impede o aproveitamento. Em acréscimo, entende a primeira instância que, por se tratar de simulação, não cabe o aproveitamento dos valores recolhidos, pois na visão da turma 'a quo', o contribuinte estaria se beneficiando da própria torpeza

Não assiste razão à turma recorrida.

(...)

Assim, não se verifica óbice ao aproveitamento dos recolhimentos efetuados em razão da sistemática de apuração adotada. O percentual recolhido a título de contribuição previdenciária é determinado, permitido assim sua compensação com tributo de mesma espécie e destinação constitucional, nos termos da lei de regência de cada espécie tributária.

Quanto à possibilidade de compensação de valores pagos por outras pessoas jurídicas, embora concordemos com o Relator que, em regra, existe vedação legal a essa possibilidade, não nos parece que seja essa a hipótese para o caso concreto.

(...)

Após demonstrar a simulação existente, por meio da existência de uma pessoa jurídica de fachada, o Agente Fiscal passa a comprovar o que o vínculo de trabalho se forma entre a Plastcor do Brasil e as pessoas físicas que exercem o labor.

(...)

Como bem delineado em preliminar pela Autoridade Lançadora, foi constituído vínculo direto entre os trabalhadores e o Sujeito Passivo, entendendo-se que esse é o verdadeiro contribuinte, aquele que, de fato, incidiu nos fatos geradores de contribuição previdenciária. O fez de forma interposta, o que, por tudo que consta no Relatório Fiscal, ensejou o lançamento como realizado.

(...)

As afirmações do Auditor Fiscal deixam patente que o lançamento tributário simplesmente desconsidera a existência da empresa interposta, em razão da comprovada prestação de serviços dos trabalhadores à Recorrente.

Pode-se inferir que o Auditor Fiscal considerou os recolhimentos pagos pela empresa interposta, posto que não houve constituição de crédito relativo às contribuições retidas dos segurados.

Na visão do Fisco, como realizado o lançamento, a contribuição retida deve ser aproveitada em razão do vínculo de trabalho ocorrido ter se formado entre a Recorrente e o trabalhador. Nesse sentido, não se pode deixar de aproveitar as contribuições patronais existentes, vez que foram vertidas, ao menos parcialmente, contribuições pelo sujeito passivo.

Tal entendimento, na vertente do aproveitamento de valores recolhidos na sistemática do Simples, é pacífico neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, ensejando a publicação da Súmula 76 do CARF, assim redigida:

Na determinação dos valores a serem lançados de ofício para cada tributo, após a exclusão do Simples, devem ser deduzidos eventuais recolhimentos da mesma natureza efetuados nessa sistemática, observando-se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada.

Por todo o exposto, entendo caber razão ao Recorrente, e dou provimento nesta parte para determinar a exclusão dos valores pagos na sistemática do Simples Nacional, observando os percentuais estabelecidos em lei e aplicáveis ao caso concreto.

Mesmo não se tratando, o presente caso, de lançamento fiscal com vistas a exigir as contribuições sociais devidas à Seguridade Social referente à cota patronal, o mesmo racional deve ser aplicado: *a não consideração dos tributos já pagos pela pessoa interposta como compensáveis com os débitos lançados, constituir-se-ia em locupletamento indevido da Fazenda Pública, caso simplesmente denegada, ou possivelmente implicaria violação aos princípios constitucionais da eficiência e da duração razoável do processo, se condicionada à posterior formulação de pedido de restituição.*

Neste mesmo sentido foi a decisão proferida por essa d. Turma, consubstanciada no Acórdão nº 2402-012.795 de 11 de julho de 2024, de relatoria do Conselheiro João Ricardo Fahrion Nuske, *in verbis*:

Busca o recorrente que, caso não sejam considerados os argumentos que buscam afastar a tributação, que seja descontados os tributos já pagos pela WSM não considerados no auto de infração.

Neste aspecto entendo que merece guarida a pretensão recursal.

Adoto como razão de decidir o voto da Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva no Acórdão nº 2202-008.694:

Nesse aspecto, entendo que a pretensão merece prosperar. O contribuinte pleiteia que os valores recolhidos a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sejam deduzidos do IRPF apurado no lançamento que se discute.

Inicialmente friso que o pedido feito no recurso se limita à pretensão de que sejam deduzidos do IRPF apurado no lançamento os valores recolhidos pela Alcaenge a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS (fl. 598 – item 79 e seguintes do recurso), afastando-se a multa corresponde.

Transcrevo excertos do voto proferido no Acórdão 2202-004.869, da lavra do Conselheiro Ronnie Soares Anderson, Presidente desta Turma, que se pronunciou sobre pedido semelhante:

No que tange à possibilidade de dedução dos valores pagos pela... a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS do montante de IRPF lançado, assiste razão ao recorrente.

Partilha-se do entendimento já consolidado no âmbito do CARF conforme o qual, em casos similares ao ora enfrentado, devem ser aproveitados os tributos já pagos pela pessoa jurídica verificada como sendo mera interposta pessoa do verdadeiro titular dos rendimentos de pessoa física.

Trata-se de uma única capacidade contributiva, e as receitas oneradas pelos tributos da legislação atinente às pessoas jurídicas consubstanciam-se de fato, em rendimentos e proventos da pessoa física do recorrente, consoante a reclassificação promovida pela autoridade lançadora verificou, e que já foram parcialmente onerados por tributos federais.

Tendo em vista tais constatações, a não consideração desses tributos como compensáveis constituir-se-ia em locupletamento indevido da Fazenda Pública, caso de todo denegada no âmbito administrativo. E, se condicionada à posterior formulação de pedido de restituição por parte da pessoa jurídica, possivelmente implicaria violação ao princípio da eficiência e da duração razoável do processo, podendo acarretar, inclusive, em decadência do direito creditório correspondente.

Tem-se por bastante felizes e pertinentes as seguintes considerações do relator do Acórdão nº 9202-002764, j. 06/08/2013, Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, as quais peço a devida vênia para transcrever:

Entendo que, tendo sido desconsiderada a validade de um ato simulado, devem ser também desconsiderados todos seus efeitos e buscados os efeitos do ato dissimulado.

Ora, a imputação dos valores pagos pela pessoa jurídica, referentes à atividade que de acordo com a própria fiscalização não teria sido por ela exercida, é uma mera consequência lógica e necessária ao lançamento. De outra forma, penso que não realizar a imputação dos valores pagos pela pessoa jurídica aos valores devidos pela pessoa física, decorrentes da mesma atividade, seria uma incoerência interna, desconsiderando-se somente uma parte do ocorrido.

Na mesma senda, tem-se, dentre vários outros, os Acórdãos nos 9202-002451, 08/11/2012, 9202-002451, j. 08/11/2012, 106-14244 (j. 20/10/2004), 9202-003.665 (j. 09/12/2015), 9202 004.458 (j. 23/11/2016), 2402-005.703 (j. 15/03/2017), e 2202-004.008 (j. 04/07/2017).

O contribuinte demonstra por meio do anexo intitulado “doc. 6”, às fls. 313 a 322 que efetuou recolhimentos a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, que deverão, caso tenham sido efetivamente recolhidos, ser deduzidos do IRPF apurado no presente lançamento.

Com isso, a multa deverá incidir sobre os valores remanescentes.

Conclusão

Ante o exposto, em relação à matéria objeto do presente voto vencedor, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário, para que os valores dos tributos efetivamente recolhidos pela empresa WZ Publicidade e Marketing Ltda, referentes às notas fiscais emitidas em face da Record S/A, sejam aproveitados / deduzidos do IRPF apurado no presente lançamento fiscal.

Assinado Digitalmente

Gregório Rechmann Júnior

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Marcus Gaudenzi de Faria

Na análise do presente processo entendo essencial resgatar o histórico do modelo de seguro social aplicado no Brasil e suas especificidades tratadas no texto constitucional e na legislação de regência:

A proteção e o amparo previdenciário estão centradas em situações específicas onde o trabalhador perde capacidade laboral.

São elas:

- Doença
- Acidente
- Velhice
- Morte

A estas se adiciona a proteção à maternidade e período gestacional e ao adotante e à condição de reclusão ao segurado de baixa renda.

Para melhor explicitar tal cenário, faz-se necessário um resgate histórico da previdência social e suas necessárias distinções em relação à questão trabalhista, que tem fomentado uma acalorada discussão nos tribunais superiores e no Congresso Nacional.

Inicialmente, as corporações de ofício da Europa Medieval criaram caixas para fornecer esmolas aos filhos e esposas dos artesãos falecidos (similar ao conceito de pecúlio). Naquela época, não existia uma previsão de aposentadoria, dado que a expectativa de vida média não ultrapassava os quarenta anos.

Com a evolução das técnicas médicas, desenvolvimento de vacinas, melhoria das condições sanitárias e maquinofatura, chegamos a um cenário, no século passado, onde a expectativa de vida no Brasil já superava os cinquenta anos. Com o advento da Lei Elóy Chaves, a partir de 1923 foram criadas as Caixas de Pensão e Aposentadoria, que atendiam categorias profissionais específicas (as quais, posteriormente, se converteram nos IAP – Institutos de Aposentadoria e Pensão).

Em que pese termos a ampliação dos segmentos atendidos, na Carta Constitucional de 1988 foi devidamente materializada a universalização da cobertura, sendo que, nos pilares operacionais, se observa que o custeio deste complexo sistema cabe à toda a sociedade (trabalhadores, governo e empregadores).

Assim, o fator determinante que obriga uma pessoa a ser contribuinte obrigatório da previdência social (previsão trazida no Art 12 da Lei 8212/91) está relacionado com o fato desta auferir renda em decorrência do trabalho.

Tal modelo busca equilibrar o sistema e demonstra, de forma clara que, sendo o benefício previdenciário uma renda substitutiva nas situações de perda da capacidade de trabalho, a tributação da renda dele oriunda possui um caráter securitário contributivo e solidário, destacado em capítulo específico do Título VIII da Constituição Federal.

Já na esfera trabalhista, considerado que nossa CLT deriva da Carta del Lavoro italiana, uma série de alterações com vistas a ampliar as possibilidades de trabalho e remuneração foram trazidas com a Lei n. 13.467/2017. Dentre estas, foi criada uma categoria específica de

trabalhadores, denominada empregado hipersuficiente. Tais trabalhadores teriam maior liberdade negocial no estabelecimento dos vínculos e, neste contexto, sua relação contratual permitiria acordos distintos dos trabalhadores que necessitam de amparo e proteção coletiva.

Feita a necessária segregação, retornemos aos autos em debate:

Neste contexto, em que pese 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.

Socorro-me do 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. (grifei)

Ao analisar uma recente reclamação Constitucional nº 64.608/DF¹, onde a mesma contraria o entendimento da Receita Federal, que havia aplicado uma multa ao considerar a contratação como uma simulação para mascarar um vínculo empregatício observamos que, na análise do caso concreto, o debate daquele processo estava centrado na terceirização de atividade finalística para empresa, fato já notoriamente reconhecido. Na decisão, o Exmo. Ministro Alexandre de Moraes entendeu que a Receita Federal desconsiderou o entendimento reiterado do STF sobre a possibilidade de constituição de vínculos distintos da relação de emprego, citando diversos precedentes, como o Tema 725 da Repercussão Geral, a ADC 66 e a ADPF 324.

No caso discutido, vinculado ao processo o sócio da empresa prestadora de serviços veio, posteriormente ao período da autuação, a assumir cargo diretivo na empresa contratante. E o que se reconheceu é que, antes de assumir este posto (quando do período fiscalizado ocorrera a terceirização de uma atividade específica – sem caráter diretivo ou gerencial) a atividade que fora terceirizada, com base no Tema 725 e demais jurisprudências citadas estava recepcionada nas decisões recentes do STF e deveria obrigatoriamente observá-la.

Trata-se pois de uma situação claramente distinta do aqui destacado:

Revisitando o relatório da autuação se extraem alguns apontamentos, destacados pelo julgador de piso

Com relação à função a ser desenvolvida pelo prestador, a **de diretor ou de função diretiva, tal como, do Vice-Presidente Comercial, observa-se que a pessoalidade é inerente ao cargo.** A função de direção por si só pressupõe a contratação de uma única pessoa que possui característica e qualidade específica. Quando se contrata uma pessoa jurídica, no prestador estará presente a exigência da obediência a certos parâmetros e normas da empresa, sem haver preocupação de que seja realizado por intermédio desta ou daquela pessoa, desde que o serviço seja realizado com qualidade necessária. Desta forma, quando se trata de cargo de gerência, supervisão e coordenação, ou diretoria, sempre será exercido por uma pessoa física. Como exemplo de tal afirmação temos a determinação do art. 146 da Lei nº 6.404, de 1976, com redação dada pela Lei nº 12.431, de 2011, que impõe que os diretores estatutários sejam obrigatoriamente pessoas naturais. Verifica-se que o foco dos contratos simulados foi de contratar uma pessoa física que tivesse capacidade de gerenciamento, supervisão e coordenação de seus subordinados, em conformidade com a política de trabalho exigida pela Contratante

¹O caso teve origem em um auto de infração da Receita Federal, no qual a autarquia desconsiderou a contratação da PJ, alegando que se tratava de uma simulação para disfarçar um vínculo de emprego entre o sócio da PJ e a empresa contratante. Como consequência, a Receita reclassificou os pagamentos feitos à PJ como se fossem salários de um empregado, exigindo o recolhimento do Imposto de Renda correspondente da empresa contratante e do sócio da PJ (Processo Administrativo nº 16327.721201/2021-34).

E assim, tal condição estava espelhada no organograma organizacional da empresa, existindo inclusive subordinação de funcionários da empresa contratante, não à empresa do recorrente, mas a sua pessoa.

Face a esta constatação, entendo que inexistente reparo à decisão de piso, sendo pois recomendável que este Conselho analise com cautela a aplicação contumaz dos julgados com efeitos vinculantes, uma vez que pode estar sendo enfrentada uma situação distinta do que comanda um texto de repercussão geral.

Neste contexto, a liberdade negocial prevista para os trabalhadores hiper suficientes, destacada nos autos dado o excepcional e notório currículo do recorrente, tratada recentemente no âmbito da reforma trabalhista não pode ser carreada como permissivo para que estes se eximam de suas obrigações previdenciárias legalmente expressas.

No caso em tela, uma vez inviável a empresa do recorrente assumir o posto diretivo a ele designado (posto que existe regramento vigente que deve ser exercido por pessoa física), o instrumento empresarial utilizado para intermediar esta relação foi corretamente afastado pela autoridade fiscal.

Assinado Digitalmente

Marcus Gaudenzi de Faria