



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.720034/2019-41
ACÓRDÃO	1401-007.301 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GLOBO COMUNICAÇÃO E PARTICIPAÇÕES S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014

PEJOTIZAÇÃO. SERVIÇOS INTELECTUAIS PERSONALÍSSIMOS. POSSIBILIDADE DE CONTRATAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA. SIMULAÇÃO. REQUISITOS DO VÍNCULO EMPREGATÍCIO NÃO DEMONSTRADOS. INSUFICIÊNCIA DA ANÁLISE CONTRATUAL.

A possibilidade de requalificação jurídica das relações contratuais por meio das quais contrata-se pessoa jurídica para a prestação de serviços intelectuais personalíssimos desempenhados por seu sócio ou titular não foi afastada pelo art. 129 da Lei nº 11.196/05. O dispositivo não outorga carta branca, conforme decidiu o STF no julgamento da ADC nº 66, mas deve ser interpretado sob o vetor da mínima interferência na liberdade econômica.

Muito embora não outorgue carta branca, o dispositivo legal impede a desconsideração a priori de toda e qualquer contratação de pessoa jurídica, calcada unicamente no fato de que os serviços contratados seriam desempenhados pelo sócio ou titular da contratada em caráter personalíssimo. Atribui-se, portanto, à fiscalização, maior ônus de demonstrar a existência concreta de simulação e/ou dos requisitos da relação empregatícia.

Os serviços intelectuais implicam, por sua natureza, maior grau de autonomia do contratado para sua execução, razão pela qual a simples análise dos termos contratuais é, na maioria dos casos, insuficiente para demonstrar a existência de subordinação apta a caracterizar relação empregatícia, haja ou não intento simulatório.

No caso presente, a fiscalização limitou-se, notadamente para a verificação da eventual presença do elemento subordinação, à análise dos contratos celebrados, sem avançar sobre a maneira como, na prática, ocorria a

interação entre contratante e contratada, restando insuficientemente demonstrada a ocorrência de simulação, tanto quanto a existência do elemento subordinação, fundamental para a caracterização da relação empregatícia.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso para, na parte em que conhecido, afastar as arguições de nulidade do auto de infração e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Gustavo de Oliveira Machado (substituto integral), Andressa Paula Senna Lisias, Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra a Recorrente visando à exigência da multa de ofício isolada prevista no artigo 9º da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002, com a redação dada pelo art. 16 da Lei nº 11.488/07, em decorrência da suposta falta de retenção de Imposto de Renda sobre os rendimentos pagos no ano-calendário de 2014, bem assim dos juros moratórios isolados, calculados desde a data prevista para o recolhimento imposto de renda na fonte supostamente devido, até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual das pessoas físicas supostamente beneficiárias dos pagamentos feitos pela Recorrente.

Analisando inúmeros contratos firmados com pessoas jurídicas visando à contratação de serviços e à cessão de direitos de uso de imagem e voz, dentre outros documentos relacionados no relatório fiscal e anexos aos autos, a Autoridade Autuante chegou à conclusão de que tais contratos, na realidade, se prestariam a remunerar os sócios de referidas pessoas jurídicas, segurados empregados indevidamente caracterizados como pessoas jurídicas, dentre os quais encontram-se atores, autores, diretores, jornalistas etc, dentre outros profissionais.

O Relatório Fiscal analisa individualmente a relação com cada contratado.

Como decorrência da identificação, pela Autoridade Fiscal, dos elementos da relação de emprego com os sócios das pessoas jurídicas contratadas, foi lavrado o Auto de Infração ora em questão visando à exigência de multa isolada decorrente da ausência de retenção do imposto de renda das pessoas físicas exigido com fundamento no inciso I do art. 7º da Lei nº 7.713, de 1988. A multa isolada foi calculada considerando-se o montante efetivamente pago às contratadas como montante líquido, reajustando-se a base de cálculo do IRRF para então se determinar a base de cálculo da penalidade (art. 725 do RIR/1999).

Lavrou-se também Auto de Infração veiculando a cobrança de juros moratórios isolados, incidentes sobre o IRRF que deixou de ser recolhido, pelo período decorrido a partir da data em que seria devida a retenção até a data em que seria devida entrega da declaração de ajuste anual das pessoas físicas supostamente beneficiárias.

A Autoridade Fiscal entendeu também que o Recorrente e seus contratados teriam se valido da prática vulgarmente conhecida como “pejotização” com o *“intuito de encobrir a verdadeira natureza das relações estabelecidas entre a GLOBO e as pessoas físicas contratadas por intermédio de pessoas jurídicas”*. Por isso, qualificou a penalidade imputando a prática das condutas descritas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, duplicando a multa isolada com fundamento no art. 44, I, § 1º da Lei nº 9.430/96.

Cientificada, a Recorrente interpôs Impugnação, a seguir sintetizada nas palavras da Autoridade Julgadora *a quo*:

“4. Em 27/02/2019 foi protocolada a impugnação (fls. 19.248/19.273), conforme registro em fl. 19.246. A impugnação apresenta argumentos e alegações que, em síntese, são os seguintes:

Pedido de apensação

a) Após apresentar sua descrição dos fatos, pede que o presente processo seja apensado ao processo nº 682.721233/2018-95, o qual contém os lançamentos das contribuições sociais para julgamento conjunto por entender que os elementos de provas são os mesmos, evitando decisões divergentes.

b) Argumenta que os autos são reflexos dos autos de contribuição social lavrados no processo nº 16682.721233/2018-95 e, assim, que os argumentos ali apresentados são similares e informa que integram esta impugnação.

Quanto à desconsideração da pessoa jurídica

c) Que na hipótese dos autos de infração serem mantidos, mesmo assim, argumenta que as multas deste processo não devem prosperar pois a legislação define que a multa será cobrada caso a retenção dos rendimentos pagos às pessoas físicas não seja realizada. O que não é o caso do presente processo, eis que os pagamentos foram efetuados para pessoa jurídica.

d) Alega existir uma contradição da fiscalização, pois por um lado ignora a realidade dos fatos de que os pagamentos foram realizados para as pessoas jurídicas (PJ), e não a seus sócios, mas, de outro, afirma que não está desconsiderando a personalidade jurídica das PJ contratadas. Estas PJ foram regularmente constituídas, firmaram com a impugnante os contratos de prestação de serviços, cessão de direitos e outras avenças, emitiram notas fiscais de prestação de serviços válidas e idôneas.

e) Argumenta que o art. 129 da Lei nº 11.196, de 21.11.2005, é expresso ao reconhecer a possibilidade de serviço de caráter personalíssimo de sócio ser prestado pela pessoa jurídica da qual participa e ser nela tributado. Portanto, os rendimentos decorrentes de serviços personalíssimos prestados por sócios devem ser tributados de acordo com a legislação aplicável às pessoas jurídicas, salvo quando ficar caracterizada a hipótese prevista no art. 50 do código Civil/2002.

f) Acrescenta que a desconsideração da personalidade jurídica ocorre como um efeito decorrente de uma decisão judicial a requerimento da parte ou do Ministério Público, não se admitindo que esse efeito pudesse ser atribuído a um ato administrativo unilateral da administração tributária. Que o artigo 229 do Regulamento da Previdência Social (RPS) é expresso ao prever a desconsideração do vínculo apenas para fins exclusivamente previdenciários. Não se aplicaria para fins de imposto de renda. Da mesma forma refuta a possibilidade de reclassificação dos rendimentos pagos à PJ para as pessoas físicas ou seus sócios com base no artigo 123 ou no artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN).

g) Em relação ao art. 116, parágrafo único, do CTN, informa que já argüiu na defesa apresentada contra os autos de infração das contribuições previdenciárias e argumenta que tal dispositivo não poderia ser invocado por ainda depender de regulamentação própria. Cita ainda o parecer emitido pelo senador Romero Jucá. Portanto, entende que a autoridade fiscal teria que efetuar a desconsideração da personalidade jurídica na forma do artigo 50 do Código civil.

Erro na data de ocorrência do fato gerador

h) Argumenta que os autos devem ser cancelados por incorrer em erro na data da ocorrência do fato gerador (FG), tendo em vista que este ocorre na data em que efetuado o pagamento de acordo com a Lei 7.713/88. Aduz que a autoridade fiscal considerou que o FG ocorreu no último dia do mês. Alega que a fiscalização não identificou a data do pagamento e por isso haveria incorrido em erro material. Argumenta que de acordo com artigo 142 do CTN seria vício insanável.

sobre os pagamento realizados às PJ pela exploração de direitos patrimoniais

i) Alega que a base legal utilizada, o inciso VII do artigo 45 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), define que são tributáveis os direitos autorais e obras artísticas apenas quando explorados diretamente pelo autor ou criador. Argumenta que os pagamento que realizou para os contratados relativos a tais direitos não foram explorados diretamente pelos seus autores/criadores. Nos

casos verificados nos autos, as pessoas jurídicas contratadas são as detentoras dos direitos patrimoniais em discussão. Estes direitos patrimoniais podem ser cedidos a terceiros, inclusive para pessoas jurídicas com fins de posterior exploração econômica.

j) Argumenta ainda que o artigo 980 do CC/2002, ao dispor sobre a empresa individual de responsabilidade limitada - EIRELI- previu a possibilidade do titular ceder à pessoa jurídica direitos patrimoniais de autor, imagem, etc. Que, dessa forma, seria incabível a reclassificação para as pessoas físicas de rendimentos auferidos pelas pessoas jurídicas.

k) A mera caracterização de vínculo empregatício entre a fiscalizada e os sócios das pessoas jurídicas contratadas não justificaria a reclassificação dos rendimentos pagos pela exploração dos direitos patrimoniais, os quais permaneceriam sendo de titularidade das pessoas jurídicas. O dispositivo regulamentar citado pela autoridade fiscal (art. 45 do RIR/99) não daria base legal; em particular pelo seu fundamento no § 4º, do art. 3º, da Lei nº 7.713/88.

l) A qualificação desses direitos patrimoniais como rendimentos do trabalho não assalariado sequer seria coerente com sua natureza de remuneração pela comercialização de um bem ou direito (obrigação de dar). Destaca ainda que o art. 28, § 90, da Lei nº 8.212, de 24.07.1991, determinou que o pagamento pelo uso de direitos autorais não integra o salário-de-contribuição, que é base de cálculo das contribuições previdenciárias. Reafirma que o art. 45 do RIR/99 não poderia justificar a reclassificação dos valores pagos pela exploração dos direitos patrimoniais às pessoas jurídicas como rendimentos do trabalho não assalariado de seus sócios. Assim, na hipótese de se entender que a mera caracterização do vínculo empregatício seria suficiente e bastante para impor à fiscalizada infração pela suposta ausência de retenção do IRF, o valor do crédito tributário exigido nos autos de infração deveria ser retificado, para excluir do cálculo do IRF que a fiscalizada teria deixado de reter, relativo aos pagamentos realizados às pessoas jurídicas em decorrência da exploração dos direitos patrimoniais.

Do reajustamento da base de cálculo do IRF

m) Alega que o reajustamento da base de cálculo somente seria cabível na hipótese em que a fonte pagadora assume expressamente o ônus do IRF. Que tal assunção do ônus não pode ser presumida pela simples falta de retenção do IRF, especialmente quando motivada pelo entendimento de que o imposto não era devido.

n) Argumenta que não realizou a respectiva retenção do IRF, por acreditar que ele não era devido. Que nos contratos de prestação de serviços verifica-se que a fiscalizada não teria assumido o ônus do IRF. Exemplifica o que alega com um dos contratos no qual se registra que "Correrão por conta da Contratada todos os encargos fiscais, parafiscais e trabalhistas incidentes ou que venham a incidir em função deste contrato..." Da retificação da base de cálculo para deduzir o valor dos tributos pagos pelas pessoas jurídicas contratadas

o) Caso se entenda válido atribuir aos sócios (pessoas físicas) as receitas auferidas pelas pessoas jurídicas contratadas, para o cálculo do IRF que supostamente deixou de ser retido, a fiscalização deveria ter deduzidos os tributos incidentes sobre as mesmas receitas, já pagos por aquelas pessoas jurídicas contratadas. De fato, na medida em que a fiscalização desloca as receitas das pessoas jurídicas contratadas para os seus sócios, ela deveria ter deduzido do cálculo do IRF os tributos pagos pelas pessoas jurídicas, a fim de se apurar o montante das multas e dos juros isolados lançados nos autos de infração. Acrescenta que há jurisprudência administrativa corroborando esse entendimento de que tributos pagos pela pessoa jurídica sobre rendimentos que foram "reclassificados" e atribuídos a seus sócios devem ser abatidos dos tributos que, eventualmente, venham a ser exigidos em razão dessa reclassificação. cita Acórdãos da CSRF.

p) Assim, requer a impugnante que na hipótese de manutenção dos autos de infração, que do valor do IRF apurado (base de cálculo da multa e dos juros isolados lançados), sejam deduzidos os tributos pagos pelas pessoas jurídicas contratadas.

Da multa de ofício da não ocorrência de sonegação

q) Argumenta inicialmente que a multa exigida deve ser reduzida de 150% para 75%. Informa que já demonstrou a improcedência da qualificação da multa de ofício, também lançada em 150%, na impugnação do processo nº 16682.721233/2018-95. Que apenas resumirá seus argumentos para evitar repetições desnecessárias.

r) Alega que para que seja caracterizada sonegação capaz de justificar a aplicação da multa qualificada de 150%, deve ser comprovada a presença de dolo na conduta do contribuinte; isto é, a intenção ou vontade deliberada de impedir o conhecimento da ocorrência de fato gerador do tributo pela autoridade fazendária. Que a jurisprudência administrativa é pacífica no sentido de que o dolo deve ser inequivocamente comprovado. Cita Acórdão nº 2401-005.719, em 11.09.2018.

s) Afirma que nunca teve a intenção dolosa de impedir o conhecimento, pelo Fisco, de supostos fatos geradores; Que não houve intuito de enganar a Fazenda ou lhe esconder atos e negócios jurídicos, mas mera interpretação divergente sobre a forma de prestação dos serviços contratados.

t) Informa que a 2ª Turma da CSRF já firmou o entendimento de que a mera desconsideração do vínculo pactuado, de civil para contrato de emprego, não caracterizaria dolo. Cita Acórdão nº 9202-01.127, de 19.10.2010. Argumenta ainda que a exigência de multa de 150% seria inconstitucional, pois viola o princípio constitucional do não confisco, previsto no art. 150, IV, da Constituição Federal de 1988.

u) Ao final, pugna pela improcedência dos autos de infração.

O Acórdão Recorrido, por sua vez, negou provimento à Impugnação sob os seguintes fundamentos:

- Em relação ao pedido de apensação destes autos ao de nº 16682.721233/2018-95, revela tratar-se de procedimento fiscal com mesma origem, mas com lançamentos distintos. No processo nº 16682.721233/2018-95 constam as autuações de contribuições previdenciárias, enquanto neste estão os autos de infração de multa e juros moratórios, decorrentes da ausência de retenção de imposto de renda. Cabe ainda registrar que o processo nº 16682.721233/2018-95 já possui julgamento de 1ª instância prolatado em 05/07/2019.
- Assevera que serão analisados neste processo toda a defesa e argumentos ora apresentados e, considerando que já foi proferido o julgamento nos autos de contribuição social, serão considerados, neste processo, o resultado do julgamento proferido no processo nº 16682.721233/2018-95 com o qual o relator se mostrou totalmente de acordo; que os autos de infração previdenciários foram julgados procedentes, o que seria suficiente para afastar o argumento de que a improcedência deles implicaria a improcedência também do auto ora sob questão. Informa que adotou as mesmas razões de mérito lá encampadas.
- Analisando a autuação fiscal e os documentos que a embasaram, restaria demonstrada a correta identificação de cada uma das pessoas que trabalhavam para a fiscalizada, cujas características e evidências em nenhum momento é contestada nesta impugnação. Tais evidências demonstrariam claramente a relação direta com a emissora daqueles contratados com o artifício do CNPJ, mas que não exerciam meras atividades específicas ou simples prestação de serviços, mas desempenhariam, também, atividades de coordenação e controle.
- Assim, e considerando que os pressupostos que estabelecem a caracterização da relação de emprego estariam bem identificados para o presente processo (vide e-fls. 44/59), entendeu a Autoridade Julgadora restar perfeitamente caracterizado o vínculo empregatício estabelecido entre a fiscalizada e o conjunto de trabalhadores listados no Relatório, e detalhados individualmente entre as fls. 73 e 772.
- Em relação à aplicação da multa, infere que seria consequência da identificação do vínculo empregatício, que é a questão central deste processo. Assim, seria irrelevante em qual conta bancária teriam ocorrido os pagamentos motivadores da autuação, se diretamente em conta das

pessoas físicas identificadas como reais beneficiárias ou se em conta registrada em nome do CNPJ desconsiderado pela fiscalização.

- Discorrendo sobre a desconsideração da personalidade jurídica, ressaltou não haver contradição pelo fato de a Autoridade Fiscal considerar não haver necessidade de desconstituí-la. Não se trataria de condição necessária para o que aqui se discute (a autuação fiscal de multa e juros), ou mesmo para a autuação das contribuições previdenciárias. Estas últimas, pelo fundamento expresso no artigo 229, §2º do RPS, já transcrito anteriormente. Quanto à multa pela não retenção do imposto de renda, o fundamental não seria a inaptidão da pessoa jurídica, mas a correta identificação do sujeito passivo da relação tributária estabelecida de fato. Não se impõe para o presente caso a aplicação do artigo 116 do Código Tributário Nacional, como supõe a impugnante. E a própria inaptidão, alegada como premissa para reconhecimento do vínculo empregatício é, sim, dispensável diante da identificação do fato gerador, do reconhecimento do vínculo pelos elementos caracterizadores e da relação tributária. A inaptidão seria instrumento aplicável para conter e, inclusive, evitar futuras operações ilícitas de CNPJ interposto com fins de proceder operações de sonegação e outros crimes. É competência da autoridade tributária proceder sua identificação e declarar sua inaptidão. No presente caso, a Autoridade Fiscal considerou desnecessário este recurso, uma vez que já tinha todos os elementos e fundamentos para os lançamentos fiscais, bem como a completa identificação dos beneficiários da constituição dos CNPJ.
- Sobre o argumento da ora recorrente de que a possibilidade de prestação de serviço em caráter personalíssimo por pessoa jurídica foi expressamente admitida pelo art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, entendeu que tal legislação se aplicaria diretamente para as situações de prestação de serviços conforme descrito no artigo, entretanto, ele não poderia se sobrepor, por si só, às demais normas. Ou seja, no caso de constatação de elementos caracterizadores da vinculação ao regime de segurado empregado ou vínculo empregatício, não pode esta norma se sobrepor ao artigo 9º da CLT ou ao §2º do artigo 229 do RPS. Uma norma que institui e regula um procedimento não pode, por si só, suprimir leis para controle e sanção de conduta, salvo se revogá-las. Merece destaque a observação descrita no Relatório Fiscal para esta questão relativa ao veto do §1º deste artigo quando de sua sanção, para o qual restou expresso que *as legislações tributária e previdenciária, para incidirem sobre o fato gerador cominado em lei, independem da existência de relação trabalhista entre o tomador do serviço e o prestador do serviço. Ademais, a condicionante da ocorrência do*

fato gerador à existência de sentença judicial trabalhista definitiva não atende ao princípio da razoabilidade.

- Sobre a alegação de erro na data de ocorrência do fato gerador, aduz que o auto de infração estaria instruído com os documentos de identificação de todos os pagamentos e estas informações teriam sido fornecidas pela própria fiscalizada. O auto de infração é o conjunto de documentos, não só a folha de face que descreve o seu resumo e os valores autuados. A fiscalização totalizou, por mês, aquilo que está detalhado como pagamentos efetuados no referido mês. Assim, não vislumbrou qualquer prejuízo à defesa o fato do detalhamento dos fatos geradores estarem descritos no Anexo.
- Observa também que os contratos estabelecidos com os CNPJ possuíam início de vigência anteriores ao período fiscalizado, de modo que mesmo os pagamentos efetuados no primeiro mês (janeiro) possuíam vínculo direto com os valores assinados em contato. Estes recebimentos/pagamentos estariam atestados na própria contabilidade da fiscalizada com registro de data de pagamentos e valores individualizados. Qualquer que fosse a data de pagamento dentro do referido mês não haveria alteração do valor apurado, nem geraria autuação em valor diverso, eis que os valores apurados e o cálculo de atualização se processa em referência mensal.
- Sobre o pedido para a exclusão dos lançamentos dos pagamentos realizados à PJ pela exploração de direitos patrimoniais, a DRJ aduz que seria importante observar que a legislação para tributação da renda é ampla, visando atingir quaisquer proventos ou vantagens percebidos. O artigo 43 do RIR define a tributação do trabalho assalariado e assemelhados e o artigo 45 dispõe sobre os rendimentos de trabalho não assalariado. Assim, o artigo 45 trata de situações em que o rendimento é recebido de outras formas, diferentes daquelas provenientes de vínculo empregatício, mas isto não significa que nos casos citados no artigo 45 essa renda ou este provento não possa ser recebido mediante trabalho assalariado. Assim, já no inciso I do artigo 45 são elencados os honorários de livre exercício que inclui médicos, engenheiros e advogados, clássicas profissões de exercício liberal. Mas inclui, igualmente, em lista não exaustiva, os rendimentos de jornalista, pintor, escritor e escultor, que são de evidente perfil de criação autoral, mas que podem ser exercidas também sob situação de emprego. Estes rendimentos são alcançados pelo artigo 43 se estiverem mediante vínculo empregatício, mas o legislador assegurou que mesmo exercidas de forma livre ou liberal, também são tributadas da mesma forma. Ou seja, estas

atividades, mesmo com conteúdo de direitos patrimoniais, são tributadas, seja por meio de vínculo empregatício ou como trabalho não assalariado.

- No presente caso, o que se verificaria são pagamentos decorrentes de uma relação empregatícia plenamente caracterizada. E os vínculos de subordinação estariam identificados e exaustivamente detalhados, incluindo todo tipo de garantia e proteção para o empregador na utilização dos diversos serviços e áreas de atuação dos empregados, seja em relação ao controle das obras criadas e sua respectiva utilização, seja no emprego destas pessoas, famosas para o público, nos interesses negociais da empregadora.
- Diferentemente da ajuda de custo, e das outras exclusões feitas no artigo 9º da Lei 8.212 (citado na tese do impugnante), a legislação sanciona o direito autoral como tributável e, em nenhum dispositivo, faculta ou isenta tais ganhos. O artigo 45 também o grava como tributável. Se por um lado a legislação preserva a possibilidade de exclusão da cessão de direitos autorais da composição do salário contribuição, por outro, a lei determina sua tributação no comando do artigo 45 do RIR. Portanto, se a impugnante alega que somente seria tributável se explorados diretamente por seus autores/criadores, ao efetuar pagamentos sob essa rubrica para seus empregados, a fiscalização não tem como excluir a possibilidade de sua tributação como rendimento. Ademais, não existe impedimento para que o trabalho de criação artística esteja associado a um vínculo empregatício. Que é o que se apresenta da análise dos diversos contratos. A relação de trabalho pressupõe a prestação de serviços. Os rendimentos advêm de serviços e de outras atividades prestadas sob comando direto da contratante, inclusive rendimentos de luvas contratuais, produtividade, prêmios, remunerações adicionais e direitos patrimoniais como os descritos em contrato como merchandising, conforme descrito em fl. 72.
- Relativamente ao pedido para que sejam deduzidos do IRRF apurado (base de cálculo da multa lançada) sobre os rendimentos pagos o imposto que teria sido pago pelas pessoas jurídicas contratadas, aduz a decisão recorrida que tal providência seria impossível, haja vista a inexistência, à luz da legislação tributária, da possibilidade de se aproveitar pagamentos efetuados por um CNPJ, diretamente por outro CNPJ. Assim, restaria incabível a demanda de aproveitamento de valores eventualmente pagos pelos CNPJ, cujos vínculos foram desconsiderados pela fiscalização, em benefício de CNPJ distinto, no caso, a fiscalizada.
- Acerca da qualificação da multa de ofício, entendeu que teria havido reiteração na conduta, haja vista a existência de outras autuações, relativas

a anos calendários anteriores, sobre o mesmo objeto. Aduz que quando se pratica uma determinada conduta delitativa, de forma não reiterada, há a possibilidade de ser considerada como um erro escusável, dependendo, é claro, de uma análise do conjunto dos fatos. Mas, quando se pratica a mesma conduta delitativa consecutivamente, não se pode aceitar que se trate simplesmente de erro procedimental ou erro por mera interpretação do comando legal. Os fatos arrolados seriam suficientes para qualificar a conduta dolosa da pessoa jurídica, pois demonstrariam o intuito de impedir ou no mínimo de retardar o conhecimento do fato gerador por parte da administração tributária. Para conduta assim descrita, deve ser aplicada a multa qualificada, no percentual de 150%, nos moldes do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, não carecendo à Autoridade Administrativa, eis que vinculada à lei, qualquer margem para discricionariedade.

- Quanto às alegações de ofensa ao princípio constitucional do não-confisco, seu mérito não poderia ser analisado pela Delegacia de Julgamento, haja vista que tal análise fugiria à alçada das autoridades administrativas, que não dispõem de competência para examinar hipóteses de violações às normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional.
- Quanto ao reajustamento da base de cálculo do IRRF, aduz a decisão recorrida que existe previsão legal para tanto, no art. 725 do RIR. A alegação de que seria necessária a declaração expressa quanto ao pagamento do imposto que deveria ter sido retido para que a Fazenda aplique ou não o artigo 725, não pode ser acolhida. A legislação determina a retenção, salvo disposição em contrário. Assim, quando não recolhido o tributo que deveria ter sido retido pela fonte pagadora, não há qualquer previsão legal para que se verifique a hipótese da existência de vontade expressa da fonte pagadora em descumprir o comando legal.

Cientificado do Acórdão Recorrido, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, no qual em essência reitera os argumentos postos em sua Impugnação tecendo alguns comentários sobre o Acórdão Recorrido. Alegou:

- Vinculação do processo em epígrafe por ser “reflexo” dos lançamentos veiculados nos autos do processo 16682.721233/2018-95 (processo dito principal), razão pela qual o colegiado deveria determinar a baixa dos presentes autos em diligência para que assim seja sobrestado, aguardando-se até que seja proferida decisão de 2ª instância nos autos do processo dito principal, nos termos do artigo 6º, §5º do Anexo II do Regimento Interno do

CARF, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda nº 343, de 09.06.2015.

- Improcedência da autuação como decorrência da necessária improcedência dos autos de infração previdenciários objeto do processo nº 16539.720015/2019-78, remetendo-se aos argumentos tecidos no Recurso Voluntário interposto contra o acórdão da DRJ proferido naqueles autos.
- Da inocorrência de infração que daria respaldo à exigência da multa de ofício e dos juros isolados lançados nos autos, pelos seguintes motivos:
 - i. Reitera a falta de observância do pressuposto para a aplicação do art. 229, § 2º, do RPS ao caso concreto e a falta de amparo legal do referido dispositivo;
 - ii. O citado art. 229, § 2º, do RPS é norma voltada para fins exclusivamente previdenciários; logo, ele não se presta como fundamento para a reclassificação dos rendimentos pagos às pessoas jurídicas para fins de incidência do IRF;
 - iii. O art. 9º da CLT também não pode ser invocado pela decisão recorrida para embasar o lançamento, seja porque não se aplica ao presente caso, seja porque a Autoridade Fiscal não teria feito menção a ele no relatório fiscal que acompanha os autos, não podendo a decisão suscitá-los agora, em face do disposto nos arts. 142 e 146 do CTN;
 - iv. A retenção do IRF, de que trata o art. 7º da Lei nº 7.713/88, apenas deve ser feita quando o pagamento for percebido por uma pessoa física. No presente caso, seria incontroverso que os pagamentos realizados pela Recorrente foram feitos a pessoas jurídicas, em contrapartida de notas fiscais de prestação de serviços emitidas, com esteio nos contratos de prestação de serviços, cessão de direitos e outras avenças por elas celebrados;
 - v. A decisão recorrida desconsidera, sim, a existência das pessoas jurídicas, negando os efeitos que lhes são próprios, quais sejam, os de terem celebrado os referidos contratos, o de terem sido emitentes de notas fiscais de prestação de serviços e de que os preços desses serviços foram a elas (pessoas jurídicas) pagos, para, então concluir que os referidos pagamentos teriam sido percebidos pelos sócios das pessoas jurídicas contratadas;
 - vi. Argui que o art. 129 da Lei nº 11.196/2005 é expresso ao reconhecer a possibilidade de serviço de caráter personalíssimo de sócio ser

prestado pela pessoa jurídica da qual participa e ser nela (pessoa jurídica) tributado. Assim, os rendimentos decorrentes de serviços personalíssimos prestados por sócios devem ser tributados de acordo com a legislação aplicável às pessoas jurídicas, salvo quando ficar caracterizada a hipótese prevista no art. 50 do Código Civil (abuso de personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade);

- vii. Os artigos 116, I e 142 do CTN, suscitados pela autoridade autuante para fundamentar os Autos de Infração, não autorizam a desconsideração de circunstâncias e negócios jurídicos efetivamente ocorridos e que tenham produzido os efeitos que lhes são próprios.
- viii. Já o art. 116 parágrafo único do CTN não é autoaplicável, dependendo de regulamentação por lei ordinária, conforme entendimento Parecer nº 1.257/2000, da Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal, sob relatoria do Senador Romero Jucá, e voto da Ministra CARMEN LÚCIA na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2.446, cujo julgamento foi iniciado em 12.06.2020;
- Nulidade ou Improcedência do Auto de Infração por erro na identificação do aspecto temporal e do critério quantitativo do fato gerador, já que a autuação considerou como data de ocorrência do fato gerador do IRRF cujo não recolhimento ensejou a aplicação da penalidade em questão a data do registro contábil da despesa correspondente aos pagamentos feitos pela Recorrente, que ocorre no mês ao qual correspondem os serviços prestados, consolidando sua apuração em bases mensais e assumindo a ocorrência do fato gerador no último dia de cada mês. Afirma a Recorrente que tal entendimento seria inaplicável ao Imposto de Renda das Pessoas Físicas, em respeito ao regime de caixa que rege a respectiva tributação, sendo que, no caso do IRRF, o fato gerador ocorre na data do efetivo pagamento do rendimento. Assim, considerando que a obrigação tributária é *ex lege* e a atividade de lançamento vinculada, a identificação errada do momento de ocorrência do fato gerador da obrigação tributária já acarreta, por si só, o cancelamento dos Autos, independentemente de esse erro ter, ou não, importado em “prejuízo” da Recorrente;
 - Improcedência dos Autos de Infração, pois inseriu-se na base de cálculo os pagamentos realizados às pessoas jurídicas pela exploração de direitos patrimoniais (como direitos autorais, musicais e artísticos), e não apenas sobre os valores atribuídos à prestação de seus serviços. Ainda que houvesse relação de emprego entre os sócios das pessoas jurídicas e a

Recorrente, tal fato só produziria efeito em relação aos pagamentos de suposta natureza salarial, decorrentes da prestação de serviços. A caracterização de vínculo empregatício, por si só, não justifica a realocação dos rendimentos pagos pela exploração de direitos patrimoniais, os quais não se confundem com salário, são disponíveis e podem ser cedidos a terceiros (inclusive a pessoas jurídicas), para fins de posterior exploração econômica.

- A justificativa atribuída pela Autoridade Fiscal para tanto seria o art. 45, VII do RIR/99, mas no entender da Recorrente o dispositivo seria inaplicável, haja vista que os direitos em questão foram explorados pela pessoa jurídica contratada, e não pelas próprias pessoas físicas.
- Improcedência do reajustamento da base de cálculo do IRRF supostamente devido, sobre o qual a multa isolada é calculada, já que contratualmente a Recorrente não assumiu o ônus econômico dos tributos incidentes sobre os valores pagos, prevendo-se contratualmente justamente o oposto, que os contratados serão responsáveis por todos os tributos incidentes sobre seus pagamentos.
- Subsidiariamente, necessidade de retificação da base de cálculo para dela deduzir os tributos pagos pelas pessoas jurídicas beneficiárias dos pagamentos. Cita jurisprudência do CARF.
- Pleiteou a improcedência da qualificação da multa de ofício, diante da ausência de comprovação de dolo específico e da insuficiência de meros indícios ou da mera discordância com o posicionamento fiscal para que seja devida a qualificação. Alegou que o fato de já ter havido autuação similar para outros períodos de apuração pretéritos não seria suficiente para ensejar a qualificação. Por fim, subsidiariamente, arguiu a inconstitucionalidade da multa de ofício no patamar de 150%, por violar o princípio do não confisco.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões ao recurso voluntário às e-fls. 19.822/19.923.

Após a apresentação do recurso voluntário, a Contribuinte apresentou a petição de e-fls. 19.929/19.947, através do qual aduz fatos novos ocorridos após a propositura do primeiro recurso. São eles:

- 1) Decisão pelo plenário do STF no julgamento da ação direta de constitucionalidade (ADC) nº 66 e da necessária vinculação dos Órgãos da Administração Pública ao entendimento nela adotado - Em 21.03.2021,

transitou em julgado a decisão proferida pelo Plenário do STF no julgamento da ADC nº 66 (concluído em 19.12.2020), que, por maioria de votos (8x2), declarou procedente o pedido feito na inicial e constitucional o art. 129 da Lei nº 11.196, de 21.11.2005, juris et de jure e sem redução de texto (DOC. 01), e tem eficácia *erga omnes* e efeitos vinculantes para toda a Administração Pública, nos termos do art.702, § 2º, da CF/88, e do art.28, parágrafo único, da Lei nº 9.868, de 10.11.1999;

- 2) Reclamações julgadas por ambas as Turmas do STF em casos de “pejotização” envolvendo hipersuficientes – O plenário do STF, em 30/08/2018, na ADPF nº 324, firmou o entendimento de que é lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas envolvendo a atividade-fim da contratante, mesmo antes da Lei nº 13.467, de 13.07.2017. Após o protocolo do presente recurso voluntário o STF passou a julgar diversas Reclamações em que se determinou a cassação de acórdãos que não haviam observado o entendimento fixado na referida ADPF nº 324. Citou, a título exemplificativo, o julgamento do AgRg na Recl. Nº 47.843 pela 1ª Turma do STF (DOC 2), em 08.02.2022, em que se fez expressa menção à “pejotização” de serviços artísticos e de locução e onde restou consignado que, tendo a escolha pela prestação de serviços intelectuais por meio de pessoa jurídica sido livre e em se tratando de hipersuficientes (como é o caso dos Autos), não há que se falar em relação de emprego com o tomador;
- 3) Trânsito em julgado da decisão da Justiça do Trabalho que não reconheceu vínculo de emprego entre a Recorrente e um dos sócios caracterizados pela Autoridade como empregado – cita o caso de reclamação trabalhista movida por Carlos Roberto Torres Magalhães, sócio de DAN PRODUÇÕES ARTÍSTICAS LTDA, contratada pela Recorrente para prestar serviços de direção artística;
- 4) Declarações prestadas pelos próprios sócios das pessoas jurídicas contratadas no sentido de que as prestações dos serviços não se deram sob a forma subordinada;
- 5) Existência de relevante controvérsia judicial sobre o alcance do art. 129 da Lei nº 11.196/05, reconhecida pela unanimidade dos Ministros do Plenário do STF, o que afastaria qualquer dolo para a prática de crimes contra a ordem tributária;
- 6) Auto de Infração idêntico lavrado em 10.01.2022, sob o nº 16682.721620/2021-27, sem a imputação de multa qualificada;
- 7) Solução de Consulta COSIT nº 307, de 17.12.2019 que reconhece expressamente que , no caso de pagamentos realizados a pessoas físicas, o

fato gerador do IRF será a data do efetivo pagamento, assim compreendida a data do crédito bancário, em observância ao regime de caixa a que estão sujeitas as pessoas físicas.

Vieram, então, os presentes autos a este Conselheiro para relatar.

VOTO

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, exceção feita ao argumento de inconstitucionalidade da multa qualificada por violação ao princípio do não confisco, tendo em vista falecer a este conselho reconhecer a inconstitucionalidade de dispositivo legal, conforme verbete sumular de nº 2, de observância obrigatória aos membros deste Conselho, conforme o disposto no art. 86, inc. VI do RICARF.

“Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Portanto, dele conheço parcialmente.

O tema objeto deste processo é por demais tormentoso e sua discussão vem se arrastando no seio deste Colegiado já há muitos anos. Em que pese a opinião deste Relator de que tal matéria tributável foi posta com muita competência por parte da Autoridade Fiscal, não há como fugir da realidade que se impõe atualmente por força de reiteradas decisões judiciais proferidas pelos Tribunais Superiores (STF e STJ) a respeito.

Em processos mais antigos, nos posicionamos na mesma linha adotada pela Autoridade Fiscal, entretanto, atualmente, nos quedamos às posições já manifestadas pela Justiça e também por este mesmo colegiado (vide o processo nº 16539.720001/2020-98) no último mês de junho/2024. Nesse processo a Turma acordou, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, afastando, portanto, a autuação.

O voto proferido no processo nº 16539.720001/2020-98 e consubstanciado no Acórdão nº 1401-006.990 foi elaborado pelo Ilustre Conselheiro Lucas Issa Halah, quando ainda fazia parte desta Turma. Entretanto, foi formalizado pelo não menos Ilustre Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, designado redator ad hoc, quando da conclusão do julgamento.

Na medida do possível, reproduzirei os mesmos termos do referido voto, pedindo vênua tanto ao Relator original, quanto ao Relator ad hoc, que bem complementou o julgamento.

1. Preliminares

1.1. Pedido de conversão em diligência por reflexão deste processo face ao de nº 16682.721233/2018-95

O Recorrente argui que o presente processo seria reflexo do processo de nº 16682.721233/2018-95, (que trata da exigência de Contribuições Previdenciárias), defendendo por isso a necessidade de conversão em diligência, por disposição do art. 6º, §5º do Anexo II do antigo Regimento Interno do CARF.

Assim dispunha o RICARF:

Art. 6º Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se a seguinte disciplina:

§1º Os processos podem ser vinculados por:

I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fato idêntico, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;

II - decorrência, constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas; e

III - reflexo, constatado entre processos formalizados em um mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de prova, mas referentes a tributos distintos.

§ 2º Observada a competência da Seção, os processos poderão ser distribuídos ao conselheiro que primeiro recebeu o processo conexo, ou o principal, salvo se para esses já houver sido prolatada decisão.

§ 3º A distribuição poderá ser requerida pelas partes ou pelo conselheiro que entender estar prevento, e a decisão será proferida por despacho do Presidente da Câmara ou da Seção de Julgamento, conforme a localização do processo.

§ 4º Nas hipóteses previstas nos incisos II e III do § 1º, se o processo principal não estiver localizado no CARF, o colegiado deverá converter o julgamento em diligência para a unidade preparadora, para determinar a vinculação dos autos ao processo principal.

§ 5º Se o processo principal e os decorrentes e os reflexos estiverem localizados em Seções diversas do CARF, o colegiado deverá converter o julgamento em diligência para determinar a vinculação dos autos e o sobrestamento do julgamento do processo na Câmara, **de forma a aguardar a decisão de mesma instância relativa ao processo principal.**

É incontroverso que o presente processo foi formalizado em um mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de prova utilizados no processo nº 16682.721233/2018-95. Vejamos o seguinte excerto do Relatório Fiscal:

“2. A presente ação fiscal, amparada no Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal – TDPF nº 07.1.85.00-2018-00029-5, com validade até 14/02/2019, teve como objeto a verificação:

2.1. Da regular apuração pela GLOBO COMUNICAÇÃO E PARTICIPAÇÕES S/A (doravante abreviadamente chamada de GLOBO) da contribuição previdenciária devida em função do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos do ambiente de trabalho – GIL-RAT, ajustada pelo Fator Acidentário de Prevenção – FAP, e das contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundos (OEF), incidentes sobre a remuneração de segurados empregados a seu serviço; e

2.2. Da correta retenção na fonte do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza (chamado abreviadamente de Imposto de Renda ou IR), incidente sobre a remuneração dos segurados empregados a seu serviço.”

Ambos decorrem de ação fiscal visando a verificar a situação vulgarmente chamada de “pejotização”, a partir dos elementos da relação de emprego previstos pelo artigo 3º da CLT¹, conforme autorização do artigo 9º² do mesmo diploma, de cuja verificação emanam, em tese, efeitos tanto sobre o dever de retenção do IRPF pela fonte pagadora (e a consequente penalidade pelo descumprimento desse dever), quanto obrigações relativas às contribuições previdenciárias, incluindo-se as devidas a terceiros.

Parece natural, portanto, que sejam julgados de maneira a se evitar decisões conflitantes, pois, se por ventura em um dos processos se entender haver relação de emprego e no outro não, serão proferidas decisões juridicamente conflitantes sobre os mesmos elementos factuais (sua qualificação jurídica e oponibilidade ao Fisco tendo em conta o que dispõe o art. 129 da Lei nº 11.196/05).

Entretanto, penso não ser possível afirmar haver um processo principal e outro reflexo. Diferentemente do que ocorre nos autos de infração decorrentes da constatação de omissão de receitas, por exemplo, cujo tratamento é previsto na legislação atinente especificamente ao IRPJ (e.g. Lei nº 9.430/96), mas não na legislação do PIS e da COFINS sobre cuja exigência produz efeitos reflexos, nos presentes autos a requalificação dos fatos decorre eminentemente de previsão contida nos artigos 3º e 9º da CLT e no art. 129 da Lei nº 11.196/05, a despeito da existência, na legislação previdenciária, de dispositivos legais voltados a buscar a adequada *classificação* previdenciária dos segurados considerados empregados.

Assim, o fato de que o Auto de Infração presente foi lavrado após a autuação voltada à cobrança de contribuição previdenciária e mesmo o fato de que parte da fundamentação do presente auto de infração é feita mediante a remissão a considerações tecidas no outro processo, não torna este reflexo daquele. A ordem de formalização e consequentemente

¹ Art. 3º - Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.

² Art. 9º - Serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação.

a remissão verificada decorrem de meras circunstâncias factuais alheias a uma relação imanente de precedência ou reflexão, já que na realidade ambos decorrem da análise da situação jurídica da pejetização, cujos elementos encontram-se previstos por natureza na CLT (arts. 3º e 9º) e, no caso em questão, devem ser analisados à luz do art. 129 da lei nº 11.196/05 e do art. 197, VII do CTN, diplomas normativos gerais e não exclusivos à tributação da renda ou à matéria previdenciária.

Não me parece, portanto, que o caso em questão se amolde à hipótese de reflexão preconizada pelo antigo art. 6º, III, § 5º do RICARF, atualmente disciplinado no art. 47 e seus parágrafos.

Outrossim, verifiquei em consulta ao sistema e-processo que os autos de nº 16682.721233/2018-95 já foram objeto de julgamento pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento em sessão realizada em 04 de abril de 2023 e está aguardando a apreciação do recurso especial apresentado pela PGFN.

Assim, a discussão nestes autos a respeito da conexão entre os dois processos resta definitivamente prejudicada.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso no ponto.

1.2. Nulidade por erro na identificação do aspecto temporal do fato gerador

O Recurso Voluntário praticamente repetiu os termos da impugnação em relação a este ponto sob discussão. Assim, adotarei as prerrogativas dispostas pelo art. 114, § 12, do RICARF, para reproduzir os exatos termos da decisão recorrida, com os quais eu me coaduno inteiramente e adoto como minhas razões para decidir.

Sobre a alegação de erro na data de ocorrência do fato gerador

32. Argumenta a fiscalizada que os autos devem ser cancelados por incorrer em erro na data da ocorrência do fato gerador (FG), tendo em vista que este ocorre na data em que efetuado o pagamento de acordo com a Lei 7.713/88. Que a autoridade fiscal considerou que o FG ocorreu no último dia do mês. Alega que a fiscalização não identificou a data do pagamento e por isso haveria incorrido em erro material. Argumenta que de acordo com artigo 142 do CTN seria vício insanável.

33. Não merece acolhimento tal argumentação. O auto de infração está instruído com os documentos de identificação de todos os pagamentos e estas informações foram fornecidas pela própria fiscalizada. O auto de infração é o conjunto de documentos, não só a folha de face que descreve o seu resumo e os valores atuados. A fiscalização totalizou, por mês, aquilo que está detalhado como

pagamentos efetuados no referido mês. Assim, não vislumbro qualquer prejuízo à defesa o fato do detalhamento dos fatos geradores estarem descritos no Anexo.

34. Observa-se também que os contratos estabelecidos com os CNPJ, pelo que se pode identificar, possuem início de vigência anteriores ao período fiscalizado, de modo que mesmo os pagamentos efetuados no primeiro mês (janeiro) possuem vínculo direto com os valores assinados em contato. Estes recebimentos/pagamentos estão atestados na própria contabilidade da fiscalizada com registro de data de pagamentos e valores individualizados. Qualquer que fosse a data de pagamento dentro do referido mês não haveria alteração do valor apurado, nem geraria autuação em valor diverso, eis que os valores apurados e o cálculo de atualização se processa em referência mensal.

35. O anexo constante em fls. 821 a 1.308 detalha todos os pagamentos efetuados para cada um dos empregados identificados. Todos os recebimentos estão dentro do ano-calendário 2014. Eventuais remunerações que se refiram a período de 2014 e eventualmente pagos em 2015, não estão registrados nem considerados na apuração da base de cálculo. Em verificação realizada em significativa amostragem pode-se confirmar este padrão adotado pela fiscalização na verificação e apuração dos valores identificados que foram fornecidos pela própria fiscalizada.

36. A referência mensal adotada no auto de infração está detalhada e apurada em conformidade com a identificação do fato gerador. Não haveria motivo para a fiscalização desconsiderar as informações relativas às respectivas datas do pagamento fornecidas pela própria fiscalizada, procedimento elementar que leva em consideração o princípio da boa fé. Ademais, não me parece razoável alegação da própria fiscalizada questionando a possibilidade de ter fornecido incorretamente a informação. Tal postura deporia contra sua própria conduta no procedimento fiscal. Portanto, incabível qualquer argumentação de vício na apuração ou nos lançamentos fiscais.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso no ponto.

2. Mérito

O tema central à análise do caso tem a sua resolução nos termos em que proferido o Acórdão do STF ao julgar a Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) nº 66, que reconheceu a constitucionalidade do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, sem redução de texto e com efeitos *erga omnes*.

Isso porque o art. 129 da Lei nº 11.196/2005 é justamente o dispositivo que trata da validade e oponibilidade jurídica, para fins fiscais e previdenciários, do modelo de contratação adotado pela Recorrente e desconsiderado pela Autoridade Autuante e pela Autoridade Julgadora de piso por entenderem presentes os requisitos da relação empregatícia. Vejamos:

“Art. 129. 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. (Vide ADC 66)”

O Acórdão transitou em julgado em 27/03/2021, e resultou de ADC interposta pela Confederação Nacional da Comunicação Social (CNCOM) com o objetivo *mediato* de que a Administração Pública, por intermédio de seus agentes fiscais, se abstinhasse de desqualificar as relações jurídicas estabelecidas com base no regime jurídico previsto pelo dispositivo acima transcrito, considerando que a jurisprudência, inclusive deste CARF, tem sido controversa sobre o tema nas situações em que a autoridade fiscal entende pela existência de vínculo empregatício. O objetivo do pedido está consignado no relatório do Acórdão, cujo excerto a seguir transcrevo.

“2. A autora aponta controvérsia sobre a aplicação da norma pela Justiça do Trabalho, Justiça Federal e Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Assinala que *“juízes e auditores da Receita Federal têm deixado de aplicar a norma em discussão para determinar a incidência, a pessoas jurídicas prestadoras de serviços intelectuais enquadradas nos pressupostos do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, do estatuto fiscal e previdenciário das pessoas físicas”* (fl. 3).

3. Requer *“que os órgãos do Poder Judiciário e a Administração Pública, por intermédio de seus agentes fiscais, se abstenham de desqualificar as relações jurídicas estabelecidas com base no regime autorizado pelo art. 129 da Lei nº 11.196/2005”* (fl. 34). No mérito, pede seja declarada a constitucionalidade do art. 129 da Lei n. 11.196/2005.”

Por sua vez, o Presidente da República, a Advocacia-Geral da União e o Presidente do Congresso Nacional manifestaram-se nos autos defendendo a postura identificada na jurisprudência administrativa e na Receita Federal, alegando que a constitucionalidade do art. 129 da Lei nº 11.196/2005 não implicaria garantia absoluta nem legitimação da constituição de pessoas jurídicas para a prestação de serviços intelectuais em desatendimento à legislação trabalhista e fiscal, tendo a norma o objetivo apenas de orientar as autoridades fiscais no sentido de que *“apenas as sociedades legitimamente constituídas para prestação daqueles serviços não devem ter sua personalidade jurídica desconsiderada para submetê-las a regime previdenciário e fiscal das pessoas naturais”, já que a norma não seria aplicável aos casos concretos de “constatação de desvirtuamento na constituição da pessoa jurídica por simulação ou fraude, com finalidade de esquivar de normas trabalhistas ou frustrar o recolhimento de contribuições previdenciárias e imposto de renda.”*

No voto vencedor, a Ministra Relatora assim sintetizou a contenda levada aos cuidados do STF:

“Constitucionalidade da norma em exame

9. O cerne da discussão trazida ao cuidado deste Supremo Tribunal consiste em saber se harmônica com a Constituição da República preceito legal pelo qual pessoas jurídicas prestadoras de serviços intelectuais, incluídos aqueles de natureza científica, artística ou cultural, sujeitam-se apenas ao regime fiscal e previdenciário próprio das pessoas jurídicas.

A controvérsia que permeia a presente ação é determinada pela incerteza gerada por prestadores de serviços intelectuais e para os tomadores desses serviços sobre eventual desconsideração de sua relação jurídica pela Administração Pública ou pelo Poder Judiciário que, a pretexto de coibir fraudes e simulação em favor da primazia da realidade, possa a eles impor regramento previdenciário e fiscal mais gravoso que aquele destinado às pessoas jurídicas ou, ainda, reconhecer a formação de vínculo empregatício entre a pessoa física do prestador e a tomadora dos serviços. O receio sobre a eficácia das escolhas empresariais e a dúvida sobre os limites dos compromissos assumidos comprometeria a segurança jurídica, mais ainda, o equilíbrio das relações firmadas, sem o que não se tem como garantido o livre exercício da atividade empresarial e o pleno desenvolvimento econômico.”

Não restam dúvidas, portanto, de que a ADC nº 66 julgava justamente o tema central para o deslinde do mérito do presente processo. Contudo, não se entendeu como aptas a demonstrarem o dissídio jurisprudencial, para fins de interposição da ADC, as decisões do CARF. É o que consigna a Relatora:

7. Há de se afastar a invocação de decisões administrativas emanadas do CARF por não serem essas decisões aptas a demonstrar a existência de dissídio jurisprudencial relevante em sede de controle difuso de constitucionalidade, requisito indispensável ao cabimento da ação declaratória de constitucionalidade.

A despeito disso, e a despeito de não identificar nas decisões da Justiça do Trabalho e da Justiça Federal a explícita declaração de inconstitucionalidade do art. 129, o afastamento ocasional do dispositivo sob a invocação de fundamentos constitucionais motivou o conhecimento da ADC, pois, o STF, na Súmula Vinculante nº 10 equiparou à declaração de inconstitucionalidade a decisão que deixa de aplicar determinada norma sob fundamento constitucional. Esta foi a razão do conhecimento da ação.

No mérito, o Acórdão, proferido por 8 votos a 2, deu provimento integral ao pleito da CNCOM nos termos do voto da Relatora, a Ministra Cármen Lúcia, que reconheceu a constitucionalidade do art. 129, deixando claro que **a opção permitida pelo dispositivo encontra-se sujeita a verificação de legalidade e regularidade pela Administração ou pelo Poder Judiciário**, quando acionado, por inexistirem no ordenamento garantias e direitos absolutos, de maneira que a “maquiagem de contrato” (expressão adotada pela relatora), pode ser objeto de questionamento, respeitando-se o princípio da *mínima interferência na liberdade econômica*. Vejamos:

“13. Sob essa mesma perspectiva de densificação da liberdade de organização da atividade econômica empresarial, dotando-a da flexibilidade e da adequação atualmente exigidas, e da necessária compatibilização com os valores sociais do trabalho, há de se concluir que a norma objeto desta ação não apresenta vício de inconstitucionalidade. Compatibiliza-se a norma com a normatividade constitucional que abriga a liberdade de iniciativa como fundamento da República.

14. Tanto **não induz, entretanto, a que a opção pela contratação de pessoa jurídica** para a prestação de serviços intelectuais descrita no art. 129 da Lei n. 11.196/2005 **não se sujeite à avaliação de legalidade e regularidade pela Administração ou pelo Poder Judiciário** quando acionado, **por inexistirem no ordenamento constitucional garantias ou direitos absolutos.**

(...)

15. **Eventual conduta de maquiagem de contrato** – como ocorre em qualquer caso – não possa ser objeto **de questionamento judicial**. Entretanto, 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.

16. Pelo exposto, declarando a constitucionalidade do art. 129 da Lei n 11.196/2005, voto no sentido julgar procedente o pedido.” (grifo nosso)

Pelo teor do voto vencedor da Ministra Relatora, portanto, não se afastou a possibilidade da avaliação de legalidade e regularidade dos contratos celebrados entre particulares (coibindo-se a “maquiagem de contrato”) pela Administração ou pelo Poder Judiciário, muito embora tal avaliação deva ser norteada pela mínima interferência na liberdade econômica.

Acompanhando o entendimento firmado pela Relatora³, e com ela concordando, o **Ministro Dias Toffoli** proferiu Voto-Vista, no qual traçou o histórico do dispositivo legal em questão. Nessa ocasião, consignou as razões constantes da exposição de motivos da MP nº 255/05 ao final convertida na Lei nº 11.196/2005. Consignou:

“A lei em tela, originária de projeto de lei de conversão da MP nº 255/05, instituiu, como se disse nas informações prestadas pelo Presidente do Senado Federal,

‘um **marco inicial de incentivos fiscais para as pessoas prestadoras de serviços intelectuais, seja em caráter personalíssimo ou não, seja designando obrigações a sócios ou empregados** da sociedade prestadora de serviços’.”

Visava, portanto, justamente à redução dos ônus tributários e previdenciários que de outra maneira se imporiam sobre a contratação, que deixa de submeter-se às regras aplicáveis

³ “Desde já, adianto que acompanho a Relatora, a Ministra Cármen Lúcia.”

na contratação de pessoas físicas, *em harmonia com a possibilidade de terceirização das atividades meio e fim, reconhecida pelo STF no julgamento do Tema 725 da sistemática de repercussão geral.*

Consignou também o Ministro, que a parte final do dispositivo expressamente previa a necessidade de observância ao art. 50 do Código Civil, que autoriza o Poder Judiciário a desconsiderar a personalidade jurídica nos casos previstos pelo referido dispositivo legal.

O Ministro Marco Aurélio, por sua vez, divergiu da corrente vencedora, por vislumbrar na norma em questão a *“nítida isenção no cumprimento das atribuições sociais das empresas, a implicar profundo desequilíbrio na relação entre empregador e trabalhador, em prejuízo do projeto constitucional de construir uma sociedade livre, justa e solidária – artigo 3º, inciso I.”*, concordando assim com a premissa firmada pelo Ministro Dias Toffoli, de que a norma tinha o objetivo de garantir a redução da carga tributária incidente sobre a contratação de determinados prestadores de serviços pessoas físicas.

Também divergindo da corrente vencedora, a **Ministra Rosa Weber acompanhou a divergência inaugurada pelo Ministro Marco Aurélio**, entendendo que o cerne da questão e do pleito de reconhecimento de constitucionalidade do art. 129 seria a *“predeterminação da natureza da relação jurídica da prestação de serviços pelo texto da norma impugnada, de forma desvinculada dos elementos da realidade social, dos dados reais do caso concreto e, a partir dessa formatação apriorística, estabelecer a regência normativa para fins fiscais e previdenciários.”*

Ou seja, a divergência foi instaurada e aberta pois o reconhecimento da constitucionalidade do dispositivo, *na visão da corrente divergente*, implicaria uma apriorística *“chancela de fraude à legislação trabalhista”*, negando ao trabalhador o direito de contestar perante o Judiciário a definição da real configuração do vínculo jurídico em que se deu a prestação de serviços, quando, de maneira oposta, **o “poder do empregador sobre os trabalhadores no cumprimento diário do contrato é o elemento catalisador da intervenção do poder público”**. Entendeu, assim, prevalente o princípio da primazia da realidade, a ser analisada caso a caso, inclusive tendo em conta o elemento da subordinação, de maneira a evitar tornar-se o empregado refém da vontade de seu patrão.

As razões apontadas pela vertente divergente, salvo melhor juízo, fizeram má leitura do voto da Relatora, no qual restou claro que o reconhecimento da constitucionalidade do art. 129 não eliminaria a possibilidade de as autoridades administrativas ou judiciais afastarem sua aplicação em situações simuladas, com maquiagem de contrato, mas apenas reconheceria a regularidade *a priori* do modelo de contratação, **transferindo assim à fiscalização o ônus de demonstrar a maquiagem de contratos.**

As considerações feitas pela Relatora acerca da possibilidade de avaliação da regularidade e licitude dos contratos, tanto pelas autoridades administrativas quanto pelas judiciais, compõem a *ratio decidendi* de que o dispositivo seria constitucional por não implicar

carta branca apta a cancelar situações simuladas, delineando o importante vetor interpretativo seguido.

O Acórdão, assim, especifica que as relações estabelecidas da maneira como preconizado pelo art. 129 são lícitas e **não podem ser desconsideradas *aprioristicamente*, devendo eventual tarefa de reclassificação estar adstrita às hipóteses de simulação ou fraude cujo ônus probatório é da autoridade autuante**, especialmente tendo em conta o reconhecimento da constitucionalidade da terceirização de atividades-meio e fim reconhecida pelo STF ao julgar as ADIs 5.735, 5.695, 5.687, 5.686 e 5.685, a ADPF 324 e o RE 958.252.

A constitucionalidade e permissão legal, portanto, não significam a outorga de cheque em branco, permitindo às autoridades administrativas tanto quanto às judiciais avaliarem a legalidade e regularidade da contratação face a dispositivos legais outros (e.g. arts. 2º, 3º e 9º da CLT), desde que se demonstrem presentes de maneira insofismável elementos probatórios robustos de simulação ou fraude, ônus que, no caso, é da Autoridade Fiscal.

Essa avaliação, por sua vez, *não está adstrita à Autoridade Judicial* e às hipóteses do art. 50 do Código Civil, que trata da desconsideração da personalidade jurídica para fins de se atingir o patrimônio pessoal da pessoa física havendo abuso caracterizado pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial, pela singela razão de que, muito embora o art. 129 faça menção exclusiva ao art. 50, não pode (nem há indício de que tenha sido essa sua pretensão) a lei ordinária afastar a aplicação dos arts. 142 e 149, VII do CTN (Lei Complementar), permissivos autoaplicáveis e suficientes para justificar a requalificação jurídica em casos de simulação.

As razões de veto do parágrafo único do art. 129 da Lei nº 11.196/05, revelam que a interpretação adotada está em linha com a *mens legis*. Vejamos:

“Parágrafo único do art. 129

‘Art. 129.’

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica quando configurada relação de emprego entre o prestador de serviço e a pessoa jurídica contratante, em virtude de sentença judicial definitiva decorrente de reclamação trabalhista.’

Razões do veto

‘O parágrafo único do dispositivo em comento ressalva da regra estabelecida no caput a hipótese de ficar configurada relação de emprego entre o prestador de serviço e a pessoa jurídica contratante, em virtude de sentença judicial definitiva decorrente de reclamação trabalhista. Entretanto, as legislações tributária e previdenciária, para incidirem sobre o fato gerador cominado em lei, independem da existência de relação trabalhista entre o tomador do serviço e o prestador do serviço. Ademais, a condicionante da ocorrência do fato gerador à existência de

sentença judicial trabalhista definitiva não atende ao princípio da razoabilidade.”

4

Assim, exige-se maior diligência da fiscalização para se desincumbir do ônus acusatório, sendo *insuficiente a mera verificação da prestação onerosa de serviços personalíssimos de maneira não eventual pelo titular da pessoa jurídica*. Devem restar explicitados e comprovados materialmente os pressupostos legais, notadamente o elemento subordinação/dependência. Nas palavras do Conselheiro Rayd Santana Ferreira ao relatar o Acórdão 2401-005.900 de 2018:

“não cabe ao Fisco presumir a ilicitude da conduta do contribuinte, tampouco emitir opinião sobre a legislação vigente. É seu dever, ao reverso, aplicar a lei tributária, agindo no sentido da desconstituição dos negócios jurídicos eivados de vício, como, por exemplo, nos casos de fraude ou simulação. Sob este arcabouço, algumas situações podem ser delineadas.”

A insuficiência da verificação da prestação onerosa de serviços personalíssimos pelos sócios da pessoa jurídica contratada, permitida pelo art. 129 da Lei nº 11.196/05 encontra-se em linha com a própria história da tributação das pessoas jurídicas. Nos dizeres de Luís Eduardo Schoueri e Mateus Calicchio Barbosa:

“Pessoas jurídicas não passam de instrumentos do Direito. Não ostentam capacidade contributiva própria e independente. Quem possui capacidade contributiva, ou não, são os indivíduos. Seja o patrimônio imputado à pessoa física, seja à jurídica, estas não passam de categorias jurídicas que refletem a capacidade contributiva de indivíduos .

(...)

“Desde suas origens alhures, o IRPJ era visto como um meio indireto de se tributarem os investidores, i.e. ‘um imposto de renda retido na fonte sobre os rendimentos dos sócios’, dizendo-se até que ‘qualquer análise acadêmica útil sobre a pessoa jurídica deve começar negando sua existência e visualizando os vários grupos de pessoas interagindo através da pessoa jurídica’². A inexistência de capacidade contributiva dos entes coletivos era apontada, mesmo, em desfavor do IRPJ, que deveria ceder lugar à cobrança direta e imediata dos detentores daquela capacidade, i.e. os investidores”⁵

Em um extremo, podemos trazer o exemplo da entidade que contrata a pessoa jurídica constituída por determinado artista para que este artista e titular/sócio da pessoa jurídica contratada performe, em caráter personalíssimo e sem as características da relação de emprego (e.g. um cantor contratado para determinado show). Igualmente, a contratação da pessoa jurídica constituída por determinado arquiteto de renome, para que desenvolva de maneira personalíssima projeto em benefício do contratante e segundo seu gosto e agrado parecem a

⁴ Mensagem de veto Nº 783, de 21 de novembro de 2005. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/Msg/Vep/VEP-0783-05.htm>.

⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio. Imposto de Renda e Capacidade Contributiva: a Periodicidade Anual e Mensal no IRPJ. Revista Direito Tributário Atual, n.47. p. 569-613. São Paulo: IBDT, 1º semestre 2021, p. 570.

priori não merecer resistência das autoridades fiscais. Tratam-se de atividades que, sem dúvida, pressupõem certo dirigismo e subordinação do contratante, sendo inconcebível a contratação personalíssima de serviços de arquitetura (para nos atermos ao último exemplo dado) na qual o contratado tenha carta branca para fazer o projeto que quiser, da forma que desejar e no prazo que melhor lhe aprouver.

Ainda que se tratem de serviços pontualmente prestados e o Direito do Trabalho conheça a figura do contrato temporário, inclusive de artistas⁶, esse modelo de contratação de serviços personalíssimos por meio de pessoa jurídica constituída pelo profissional desejado encontra-se inequivocamente albergado pelo art. 129 da Lei nº 11.196/05, sendo impertinentes análises que porventura considerem simulada a relação, única e exclusivamente por figurar como contratada pessoa jurídica.

No outro extremo podemos enxergar a situação de maquiagem contratual, pela qual, por exemplo, serviços de natureza *não intelectual* mas personalíssimos sejam contratados por meio de pessoa jurídica constituída pelo titular prestador de serviços. Podemos imaginar o exemplo acadêmico de um profissional de limpeza que é contratado para faxinar determinado estabelecimento em caráter personalíssimo, mas cujo contrato maquia o escopo da contratação visando a atribuir formalmente a tal atividade natureza intelectual de gestão, planejamento estratégico e execução de limpeza.

Os contratos em questão no caso presente, por sua vez, encontram-se na zona cinzenta, e merecerão análise mais detida.

Antes disso, no entanto, é importante mencionar que, com relação à cessão de direitos, a Constituição Federal de 1988 assegurou aos cidadãos brasileiros os direitos patrimoniais sobre a imagem, nome, marca, voz (inclusive nas atividades desportivas), bem como o direito de fiscalização do aproveitamento econômico das obras em que participarem inclusive os intérpretes, no artigo 5º incisos XXVII e XXVIII alíneas "a" e "b".

“XXVII - aos autores pertence o direito exclusivo de utilização, publicação ou reprodução de suas obras, transmissível aos herdeiros pelo tempo que a lei fixar;

XXVIII - são assegurados, nos termos da lei:

- a) a proteção às participações individuais em obras coletivas e à reprodução da imagem e voz humanas, inclusive nas atividades desportivas;
- b) o direito de fiscalização do aproveitamento econômico das obras que criarem ou de que participarem aos criadores, aos intérpretes e às respectivas representações sindicais e associativas;”

Tratam-se de direitos patrimoniais disponíveis definidos como bens móveis pelo art. 83 do Código Civil.

“Art. 83. Consideram-se móveis para os efeitos legais:

⁶ Art. 9º da Lei nº 6.533/78

- I - as energias que tenham valor econômico;
- II - os direitos reais sobre objetos móveis e as ações correspondentes;
- III - os direitos pessoais de caráter patrimonial e respectivas ações.”

E a possibilidade de sua exploração como direitos patrimoniais, inclusive mediante cessão, é expressamente prevista no art. 28 da Lei nº 9.610/98, independentemente dos direitos *morais* de autor, estes sim inalienáveis e irrenunciáveis (art. 27):

“Art. 27. Os direitos morais do autor são inalienáveis e irrenunciáveis.

Capítulo III

Dos Direitos Patrimoniais do Autor e de sua Duração

Art. 28. Cabe ao autor o direito exclusivo de utilizar, fruir e dispor da obra literária, artística ou científica.

Art. 29. Depende de autorização prévia e expressa do autor a utilização da obra, por quaisquer modalidades, tais como:”

Essa garantia constitucional, atrelada à natureza de bens móveis dos direitos em questão, garante aos respectivos titulares o direito de decidir sobre a forma de sua utilização.

Eventual dubiedade sobre a possibilidade de cessão dos direitos patrimoniais de autor, imagem, nome, marca ou voz de pessoa física para jurídica foi extirpada com as alterações promovidas pela Lei nº 12.441/2011, que, ao criar a EIRELI, previu expressamente a possibilidade de que fosse constituída para a prestação de serviços de qualquer natureza e para recebimento da remuneração decorrente da cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de seu titular.

“Art. 980-A. A empresa individual de responsabilidade limitada será constituída por uma única pessoa titular da totalidade do capital social, devidamente integralizado, que não será inferior a 100 (cem) vezes o maior salário-mínimo vigente no País.

§ 1º O nome empresarial deverá ser formado pela inclusão da expressão "EIRELI" após a firma ou a denominação social da empresa individual de responsabilidade limitada.

§ 2º A pessoa natural que constituir empresa individual de responsabilidade limitada somente poderá figurar em uma única empresa dessa modalidade.

§ 3º A empresa individual de responsabilidade limitada também poderá resultar da concentração das quotas de outra modalidade societária num único sócio, independentemente das razões que motivaram tal concentração.

§ 4º (VETADO).

§ 5º Poderá ser atribuída à empresa individual de responsabilidade limitada constituída para a prestação de serviços de qualquer natureza a remuneração decorrente da cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome,

marca ou voz de que seja detentor o titular da pessoa jurídica, vinculados à atividade profissional.

§ 6º Aplicam-se à empresa individual de responsabilidade limitada, no que couber, as regras previstas para as sociedades limitadas.”

O §5º tinha natureza meramente aclaratória e foi revogado em dezembro de 2021 pela MP nº 1.085/21, posteriormente convertida na Lei nº 14.382, de 27/06/2022, mas essa revogação, como esclarece a exposição de motivos da Medida Provisória, almejou esclarecer haver sido extinta a EIRELI com a introdução, no Código Civil, da figura da sociedade limitada unipessoal.⁷ A revogação do parágrafo §5º não há, portanto, de ser vista como vedação, já que o dispositivo continha mera elucidação de que também a EIRELI podia receber, em cessão de seu Titular, direitos patrimoniais de autor.

“17. Por fim, a Medida propõe uniformizar o entendimento acerca da extinção da Empresa Individual de Responsabilidade Limitada - Eireli, bem como manter a segurança jurídica dos atos empresariais que são levados a registro no âmbito das Juntas Comerciais, mediante a revogação do inciso VI do art. 44 e do Título I-A, do Livro II da Parte Especial da Lei nº 10.406, de 10 janeiro de 2002 (Código Civil), além de aprimorar a técnica legislativa dos artigos alterados pelo art. 43 da Lei nº 14.185, a fim de evitar possível insegurança jurídica”

Os serviços personalíssimos, assim, podem ser prestados por pessoa física ou por meio de pessoa jurídica constituída por seu sócio que irá atuar em caráter personalíssimo, já que o art. 129 da Lei 11.196/2005 estabeleceu uma exceção à regra da tributação na pessoa física dos rendimentos recebidos na prestação de serviços de caráter personalíssimo, autorizando a sujeição *tão somente* à legislação aplicável às pessoas jurídicas nas hipóteses prestação.

Por sua vez, os direitos patrimoniais de autor, imagem, nome, marca ou voz podem, independentemente da maneira como se prestam eventuais serviços correlatos (como os de atuação) ser cedidos e explorados por pessoa jurídica, constituída pela pessoa física titular original, distinguindo-se patrimonialmente do fazer consistente nos serviços eventualmente prestados (por exemplo de atuação, apresentação ou direção).

Cada contratação tem objetivos distintos, versa sobre direitos e prestações distintas, podendo ser licitamente segregados ainda que se verifique, porventura, a existência de relação empregatícia.

Eventual desconsideração das relações contratuais firmadas deve decorrer da comprovação da ocorrência de simulação ou fraude, associada à demonstração da presença dos elementos da relação empregatícia, regendo-se, nas palavras do Acórdão proferido na ADC nº 66, pelo princípio da *“mínima interferência na liberdade econômica”*. Ainda assim, não poderão

⁷ Art. 1.052. Na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social.

§ 1º A sociedade limitada pode ser constituída por 1 (uma) ou mais pessoas. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

violentar a segregação válida dos direitos patrimoniais de autor, podendo, quando muito, implicar na requalificação jurídica dos rendimentos decorrentes da prestação dos serviços personalíssimos.

Como era de se esperar, a análise do elemento fundamental distintivo da relação empregatícia, a subordinação, assume maior complexidade tratando-se das atividades intelectuais, marcadas sempre por grau mais amplo de autodeterminação no modo da prestação. Um advogado, por exemplo, empregado ou não, terá sempre, por mais dirigido que seja seu labor diário, nível mais amplo de autodeterminação no seu atuar do que o funcionário da linha de montagem de uma indústria automotiva. Igualmente, um artista sempre terá grau de liberdade interpretativa muito mais amplo do que se esperaria nas relações profissionais tradicionalmente marcadas pela disparidade entre capital e trabalho. Por outro lado, a contratação de serviços intelectuais por determinada empresa deve ser sempre dirigida pela contratante de maneira que esta consiga adequadamente organizar os fatores de produção dos quais se vale para desempenhar seu objeto social.

Essa autodeterminação inerente às profissões intelectuais está em sua essência, sendo objeto de constantes estudos na Doutrina especializada, conforme nos relata Alice Monteiro de Barros⁸

(...)

Afirma-se²⁴ que não se delinea nessa modalidade de trabalho a subordinação socioeconômica, tampouco pode-se falar em acentuada direção no desenvolvimento dessa atividade, uma vez que o artista determina, de certa forma, os modos pelos quais realiza o seu trabalho, principalmente em se tratando de produtor, apresentador, diretor de fotografia, atores principais e dubladores. Estes mantêm uma certa autonomia, preservando a própria individualidade, com vistas a um objetivo final que representa o interesse comum.

Por outro lado, o objeto do *opus*, no contrato de trabalho autônomo, é predeterminado. No tocante à contratação do artista, essa predeterminação não poderá ocorrer, exatamente porque nem mesmo ao artista é dado prever e regular os aspectos que entram na definição do objeto do seu contrato, como a sensibilidade e a criação.

Justamente por sua relação inseparável com o próprio mister desempenhado e contratado, tratando-se de serviços intelectuais, a verificação do requisito da subordinação depende, salvo raras exceções, da análise das condições materiais em que quotidianamente se dá a relação entre contratante e contratada, sendo insuficiente (salvo raras exceções), a restrição à leitura, interpretação e reprodução das cláusulas contratuais nos Autos de Infração.

Nesse sentido entendeu o Acórdão 2402-005.696, de relatoria do Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, por unanimidade de votos:

⁸ MONTEIRO DE BARROS, Alice. Revista do Tribunal Regional do Trabalho da 3ª Região, Belo Horizonte, v.39, n.69, p.147-165, jan./jun.2004. Disponível em: <https://www.trt3.jus.br/escola/download/revista/rev_69/Alice_Barros.pdf>. Acesso em: 08/07/2022.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. PESSOA JURÍDICA INTERPOSTA. COMPROVAÇÃO DO VÍNCULO EMPREGATÍCIO. INEXISTÊNCIA. FATO GERADOR. NÃO COMPROVAÇÃO.

1. A fiscalização não reuniu outras provas para demonstrar a existência da propalada subordinação jurídica, centrando suas forças apenas nos instrumentos contratuais, que, segundo se entende, não são suficientes para caracterizá-la.
2. A descaracterização do vínculo pactuado é uma medida extrema, que, como tal, deve estar amparada em indubitável conjunto probatório.
3. A autoridade autuante não conseguiu demonstrar que a recorrente realizou, no mundo fenomênico, o fato gerador das contribuições.

Extrai-se da íntegra do voto:

“De mais a mais, e como se vê, a afirmação de que os profissionais contratados integrariam a estrutura organizacional do sujeito passivo e que as atividades deles estariam subordinadas à sua política administrativa é apenas uma conclusão intelectual extraída de um raciocínio indutivo, e não uma asserção baseada no conjunto probatório dos autos.

A fiscalização não reuniu outras provas para demonstrar a existência da propalada subordinação, centrando suas forças apenas nos instrumentos contratuais, que, segundo se entende, não são suficientes para caracterizá-la.

Isto é, os contratos não demonstram, de forma extreme de dúvidas, a existência de subordinação jurídica, mas apenas estabelecem um liame obrigacional entre a recorrente e as empresas prestadoras de serviços, mais precisamente uma obrigação de fazer, inerente ao negócio pactuado (art. 594 do Código Civil).

A fiscalização deveria ter demonstrado, de forma inequívoca, aquela *"situação em que se encontra o trabalhador, decorrente da limitação contratual da autonomia da sua vontade, para o fim de transferir ao empregador o poder de direção sobre a atividade que desempenhará. A subordinação significa uma limitação à autonomia do empregado, de tal modo que a execução dos serviços deve pautar-se por certas normas que não serão por ele traçadas"*.

A descaracterização do vínculo pactuado é uma medida extrema, que, como tal, deve estar amparada em indubitável conjunto probatório.” (negrito nosso)

2.1. Síntese das premissas

Podemos, portanto, sintetizar as principais premissas firmadas no tópico anterior:

- i. O reconhecimento da Constitucionalidade do art. 129 da Lei nº 11.196/05 no julgamento da ADC nº 66 implica a confirmação da licitude do contribuinte

- de optar pela forma menos onerosa para a prestação de serviços intelectuais personalíssimos;
- ii. Sua interpretação e aplicação é regida pelo princípio da *“mínima interferência na liberdade econômica”*;
 - iii. Não se pode, aprioristicamente, requalificar os contratos celebrados com pessoas jurídicas simplesmente por envolverem a prestação de serviços intelectuais personalíssimos de seu titular;
 - iv. Há inequívoca intenção legislativa de, por meio do art. 129, estabelecer *“um marco inicial de incentivos fiscais para as pessoas prestadoras de serviços intelectuais, seja em caráter personalíssimo ou não, seja designando obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços.”*
 - v. Há dificuldade de verificar, no desempenho de atribuições intelectuais, o elemento da subordinação, que torna insuficiente, na esmagadora maioria dos casos, a mera análise e interpretação dos termos dos contratos celebrados; e
 - vi. Cabe à fiscalização o ônus de provar eventual ocorrência de simulação ou fraude;
 - vii. O cumprimento de tal ônus se dá mediante a coleta de elementos demonstrativos dos requisitos da relação empregatícia no desempenho concreto das relações quotidianas entre contratante e contratado, requisito reconhecido também pelo próprio voto vencido da Ministra Rosa Weber, quando ela constata o ***“poder do empregador sobre os trabalhadores no cumprimento diário do contrato é o elemento catalisador da intervenção do poder público”***(grifo nosso); e
 - viii. A verificação da simulação não implica a desconsideração da segregação feita entre a remuneração pela prestação de serviços personalíssimos e aquela decorrente dos direitos patrimoniais de autor, imagem, nome, marca ou voz cedidos à pessoa jurídica.

Destas premissas, poderemos perquirir se, no caso, além dos elementos onerosidade, pessoalidade e habitualidade encontra-se presente o elemento subordinação de maneira tal que nos permita concluir ter havido simulação (Art. 149, VII do CTN e art. 167 do Código Civil) que justifique a requalificação dos atos e negócios jurídicos em questão para fins fiscais.

2.2. Análise dos caso concreto

A autoridade fiscal autuante, em seu Relatório Fiscal, analisou cada um dos contratos elencando as disposições a partir das quais entenderia estarem presentes os requisitos da relação empregatícia, notadamente a subordinação. Os contratos, em sua essência, contém

condições e previsões análogas, e a subordinação foi vislumbrada pela autoridade fiscal essencialmente nos seguintes elementos:

- i. Inserção das atividades desempenhadas pelo “interveniente” (sócio da pessoa jurídica contratada), na dinâmica operacional do contratante, atuando em conjunto com empregados do contratante.
- ii. Fixação de horários, em determinados casos, para o desempenho das atividades, como gravações de programas transmitidos *ao vivo*;
- iii. Possibilidade de a contratante determinar a inserção ou remoção do contratado em quaisquer projetos da contratante;
- iv. Participação do interveniente no esforço de venda, promoções ou ações de merchandising determinadas pelo contratante mediante participação nas receitas delas decorrentes;
- v. Descrição genérica das notas fiscais emitidas pelo contratado
- vi. Presença de cláusula de exclusividade com relação a determinadas atividades com remuneração atrelada à exclusividade e ao tempo à disposição do contratante;
- vii. Obrigação de priorização dos compromissos assumidos com o contratante frente aos assumidos com terceiros; e
- viii. Possibilidade de que a pessoa jurídica contratada se associasse à pessoa jurídica contratante para fins de valer-se do seguro-saúde corporativo da contratante.

Os contratos acostados aos autos e analisados pela Autoridade Fiscal de fato trazem variados elementos dos quais se extrai haver por parte da Recorrente contratante o poder de coordenação das atividades contratadas, mas tal coordenação encontra-se, ao menos contratualmente, dentro dos limites normais esperados de qualquer contratação que precisa ser integrada e coordenada para viabilizar o desempenho das suas atividades operacionais. Trata-se de elemento inerente à complexidade das atividades operacionais do contratante Recorrente, que não significa aprioristicamente a existência de subordinação.

A fixação de horários para as gravações de programas, por exemplo, notadamente quando transmitidos *ao vivo*, a determinação do número de programas a serem gravados, a possibilidade de decidir sobre o cancelamento do programa ou ainda sobre a substituição do contratado, por exemplo, são inerentes à própria atividade da Recorrente, não permitindo concluir-se pela verificação do elemento subordinação.

Ademais, a participação nos esforços promocionais e o recebimento de remuneração adicional percentual sobre as atividades de merchandising demonstra justamente o oposto da subordinação, revela que os contratados assumem, nas atividades desempenhadas,

importante papel captador e de agregação de valor aos negócios, concorrendo proporcionalmente com os riscos da contratante.

A exclusividade imposta pelos contratos para determinadas atividades também não há de causar estranhamento. Trata-se de ferramenta válida utilizada para diversos fins, como, por exemplo, evitar a prática de concorrência desleal e evitar a troca de experiências que exponha aos concorrentes modelos de organização desenvolvidos pela contratante, dentre outras informações comercialmente sensíveis ou sigilosas. Ainda assim, trata-se de exclusividade com escopo bastante definido, com exceções contratualmente previstas que permitem aos contratados atuação paralela bastante ampla, desde que não concorrente com a contratante.

Segue a mesma sorte a previsão de priorização dos compromissos assumidos com o Recorrente, remunerada juntamente com a exclusividade e disponibilidade, mediante o pagamento de luvas contratuais.

Por fim, a possibilidade de que a pessoa jurídica contratada se associe à contratante para que seu titular seja beneficiário de seguro-saúde custeado pelo contratante, muito embora seja inusual em relações tradicionais de prestação de serviços, não é indicativo do elemento subordinação, sendo quando muito insuficiente, no contexto fático-probatório presente nos autos, para justificar o reconhecimento de relação empregatícia.

Na realidade, verificamos do contexto fático dos autos que os contratos celebrados refletem o estágio profissional dos titulares das empresas contratadas (muitos dos quais já foram no passado contratados diretamente como empregados pela Recorrente) em que estes já possuem fama, renome e influência suficientes para lhes garantir autonomia decisória contratual e assim esvair a tradicional vulnerabilidade que marca a relação patrão empregado. As cláusulas contratuais causadoras de estranhamento à Autoridade Fiscal, revelam verdadeiro consenso entre as partes que garante autonomia das empresas contratadas e seus titulares, ao mesmo tempo em que resguarda à Recorrente estabilidade e previsibilidade nos patamares mínimos necessários para assegurar a operacionalidade de seus negócios.

Trata-se do resultado contratualmente materializado da complexidade do negócio da Recorrente, no sentido de envolver a organização e coordenação de variados fatores de produção em sentido amplo, notadamente o capital humano, associada ao alinhamento de interesses entre o capital humano (o intelecto, fama, expertise, imagem e voz dos intervenientes, sócios das empresas contratadas) e o capital financeiro.

Não vislumbro, portanto, dos elementos probatórios carreados pela Autoridade Autuante, relação empregatícia dissimulada ou maquiagem de contratos visando à pejotização que dissimule vínculo empregatício, razão pela qual entendo que a restrição da atividade fiscalizatória à análise documental foi insuficiente à demonstração do elemento subordinação.

Acima revisitamos, essencialmente, o disposto no voto elaborado pelo Conselheiro Lucas Issa Halla nos autos do processo nº 16539.720001/2020-98 e consubstanciado no Acórdão nº 1401-006.990, de 10 de junho de 2024. A seguir, complemento o meu raciocínio com as

palavras proferidas pelo Conselheiro Daniel Ribeiro Silva em sua declaração de voto juntada ao mesmo acórdão. Vejam:

Apresento declaração de voto tão somente para acrescentar algumas razões adicionais.

A primeira delas é que desde o início do referido julgamento por esta TO embargos de declaração propostos no RE958252 que resultou no Tema em Repercussão Geral 725 do STF, e que pleiteava modulação dos efeitos da decisão foi parcialmente provido tão somente para impedir devolução de verbas trabalhistas recebidas de boa fé por trabalhadores que questionaram o respectivo vínculo. Ou seja, o Tema até o momento configura-se válido e aplicável.

Ademais, isso não significa uma carta branca à operações que simulam a inexistência de vínculo trabalhista. Mas valida tais reorganizações negociais desde que os requisitos que caracterizam o vínculo de relação de trabalho não estejam configurados.

Em outras palavras, tratando-se a terceirização de atividades fins lícita, compete à autoridade fiscal descaracterizar de forma cabal a relação contratual entabulada e, por outro lado, comprovar de forma direta a configuração do vínculo empregatício. Inverte-se, portanto, o ônus probatório.

Por sua vez a autoridade fiscal no presente caso, em que pese o bom trabalho fiscal realizado com base em premissas até então adotadas pela receita federal e pela Justiça do Trabalho, focou o trabalho na impossibilidade de terceirização de atividades fins, fatos de existência de vínculos trabalhistas anteriores e outros fatos que não desincumbem de forma cabal o ônus probatório de acordo com a nova realidade jurisprudencial.

Além disso, o CARF já adotando as recentes decisões jurisprudenciais tem aplicado posições favoráveis a tese do contribuinte a exemplo de recentes decisões proferidas nos Processos nº 10166.720689/2017-18 e 10166.730893 /2017-39.

Com base no exposto, e com essas razões adicionais, acompanhei o voto do Relator original por dar provimento ao Recurso Voluntário.

Por todo o exposto, voto por conhecer em parte do recurso para, na parte em que conhecido, afastar as arguições de nulidade do auto de infração e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves

ACÓRDÃO 1401-007.301 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 16682.720034/2019-41

DOCUMENTO VALIDADO