



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	18470.730568/2022-00
ACÓRDÃO	2301-011.728 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MILTON NEVES FILHO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2017

TRIBUTAÇÃO NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Os rendimentos tributáveis recebidos pelo contribuinte devem ser integralmente informados em sua Declaração de Ajuste Anual, cabendo o lançamento da parcela por ele omitida.

CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO. COMPETÊNCIA.

A autoridade fiscal, observando o princípio da primazia da realidade, tem autonomia para, no cumprimento de seu dever funcional, reconhecer a condição de segurado empregado para fins de lançamento das contribuições previdenciárias efetivamente devidas.

RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA DE PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA. APROVEITAMENTO DE TRIBUTOS. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para o aproveitamento por pessoa física de tributos recolhidos, ainda que indevidamente, por pessoa jurídica.

MULTA QUALIFICADA. INTUITO DOLOSO.

É cabível a aplicação da multa qualificada quando restar comprovada a conduta dolosa do contribuinte de impedir ou retardar o conhecimento de fatos geradores por parte da autoridade fazendária a fim de se eximir da tributação.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário do contribuinte, não conhecendo da petição intitulada “Razões Aditivas ao Recurso Voluntário”, por estar preclusa, e, na parte conhecida, dar provimento parcial para, (i) por unanimidade de votos, negar o aproveitamento de tributos pagos pela pessoa jurídica e, (ii) por voto de qualidade, reduzir a multa de ofício ao percentual de 100%. Vencidos os Conselheiros Marcelle Rezende Cota, Diogenes de Sousa Ferreira e Carlos Eduardo Avila Cabral, que deram provimento ao Recurso e posteriormente divergiram para afastar a multa qualificada. Em julgamento do Recurso Voluntário do responsável tributário, por voto de qualidade, negar provimento ao Recurso. Vencidos os Conselheiros Marcelle Rezende Cota, Diogenes de Sousa Ferreira e Carlos Eduardo Avila Cabral, que deram provimento ao Recurso.

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mônica Renata Mello Ferreira Stoll - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Flavia Lilian Selmer Dias, Marcelle Rezende Cota, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Diogenes de Sousa Ferreira, Carlos Eduardo Avila Cabral e Diogo Cristian Denny (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração (e-fls. 02/13) lavrado contra o sujeito passivo acima identificado, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF do ano calendário 2017, no qual se apurou “Omissão de Rendimentos do Trabalho Com Vínculo Empregatício Recebidos de Pessoa Jurídica” conforme detalhado do Termo de Verificação Fiscal - TVF que o integra (e-fls. 15/107).

A empresa Rádio e Televisão Bandeirantes S.A. foi apontada como responsável solidária no Auto de Infração (e-fls. 04). A autoridade lançadora assim consignou:

Foi apurado que o sujeito passivo, em conluio com a empresa Rádio e Televisão Bandeirantes S.A., CNPJ 60.509.239/0001-13, simulou o recebimento de valores a título de prestação de serviços por pessoa jurídica por ele próprio constituída, utilizando-se do estratagema da PEJOTIZAÇÃO, com a finalidade de diminuição

ilícita dos tributos incidentes sobre rendimentos do trabalho com vínculo empregatício, auferidos nos anos-calendário 2017, beneficiando tanto empregador quanto empregado.

Por bem resumirem os fatos descritos no TVF, reproduzo os seguintes excertos do relatório de primeira instância (e-fls. 1251/1255):

Considerações Iniciais

- em procedimento fiscal prévio realizado na RÁDIO E TELEVISÃO BANDEIRANTES S.A. (“BANDEIRANTES”), CNPJ 60.509.239/0001-13, foi solicitado que a referida pessoa jurídica apresentasse cópia de todos os contratos e eventuais aditivos celebrados com pessoas físicas e com as pessoas jurídicas relacionadas, em vigência no ano de 2017, bem como as Notas Fiscais referentes aos serviços contratados e os correspondentes comprovantes de pagamento;

- dentre as pessoas relacionadas na documentação, constava o nome do apresentador, jornalista e comentarista esportivo MILTON NEVES FILHO, CPF 660.970.378-72, e, após análises preliminares destes documentos, foi verificada a presença de indícios de utilização de roupagem de pessoa jurídica para a contratação de pessoa física, dando início a este procedimento fiscal;

- MILTON NEVES FILHO (“MILTON NEVES”), durante o período coberto por este procedimento fiscal, era sócio da empresa MN – TERCEIRO TEMPO RÁDIO E PUBLICIDADE LTDA (“MN – TERCEIRO TEMPO”), CNPJ 68.296.839/0001-52, contratada pela BANDEIRANTES para que, grosso modo, apresentasse e fizesse reportagens e comentários em programas jornalísticos esportivos, como os programas de rádio e televisão TERCEIRO TEMPO, DOMINGO ESPORTIVO e ESPORTE EM DEBATE;

- a contratação deu-se por meio do instrumento denominado “Contrato de Prestação de Serviços, Cessão de Direitos Autorais, de Criação, Uso e Exploração de Imagem, Nome e Voz e Outras Avenças”, assinado em 01/01/2016 pelo apresentador MILTON NEVES, como representante legal da empresa MN - TERCEIRO TEMPO (contratada), pelos representantes da empresa RÁDIO E TELEVISÃO BANDEIRANTES S.A. (contratante) e dois empregados da Bandeirantes, analistas de Recursos Humanos, segundo Cadastro Nacional de Informações Sociais - CNIS, como testemunhas;

- esse contrato tinha prazo determinado para o período de 01/01/2016 até 31/12/2019, e, em 01/10/2016, novo contrato intitulado “Contrato de Prestação de Serviços, Cessão de Direitos Autorais, de Criação, Uso e Exploração de Imagem, Nome e Voz e Outras Avenças” foi assinado entre a BANDEIRANTES e a MN – TERCEIRO TEMPO, com vigência de 01/10/2016 a 30/09/2018, que foi objeto de dois aditivos, prorrogando sua vigência até 31/12/2019, além de alterar a redação de algumas cláusulas;

- além dos contratos de prestação de serviços e aditivos, a BANDEIRANTES apresentou um “Contrato de Cessão de Direitos Autorais, Uso e Exploração de

Imagem, nome e voz e Outras Avenças” datado de 01/11/2017, cujo objeto específico era a cessão da coluna “Um dribble no Trânsito” produzida pela MN TERCEIRO TEMPO para veiculação pela concessionária de serviços de radiodifusão BANDEIRANTES.

Pressupostos da relação de emprego entre MILTON NEVES e a BANDEIRANTES

Trabalho realizado por pessoa física e personalidade

- observa-se, inicialmente, que os contratos firmados entre as pessoas jurídicas BANDEIRANTES (contratante) e MN - TERCEIRO TEMPO (contratada), em seu preâmbulo, considerando que “a CONTRATADA tem reconhecida experiência na prestação de serviços na área de jornalismo e esportes contando (...) com equipe de profissionais qualificados para os serviços que prestam”, estabeleceram a prestação de serviços da CONTRATADA pela sua equipe ou representante legal;

- no entanto, desde sua primeira cláusula, esses contratos cuidam de caracterizar os serviços de apresentador e comentarista de programas de rádio e de televisão, deixando claro, através dessa especificação dos serviços contratados, que dizem respeito a atuação pessoal de uma única pessoa física;

- no próprio cabeçalho do ANEXO I – MANUAL DE UTILIZAÇÃO DAS ESTAÇÕES DE TRABALHO, uma orientação dirigida aos usuários pela BANDEIRANTES, encontra-se especificado o sócio MILTON NEVES FILHO como representante legal da empresa.

Não eventualidade

- a necessidade de contratação pela empresa BANDEIRANTES de locutores para os programas de rádio, bem como de apresentadores de televisão, comentaristas e jornalistas, dentre outros profissionais de comunicação, era decorrente dos fins normais da empresa, ou seja, não dependia de um acontecimento incerto, fortuito ou casual, mas era ínsita à regular dinâmica do empreendimento empresarial da emissora, que tem como objetos em seu Estatuto Social, dentre outros, a “a execução e exploração de serviço de radiodifusão sonora (rádio) ou de sons e imagens (televisão) (...) criando, produzindo e distribuindo conteúdos de toda natureza e gênero nas suas diversas plataformas”;

- ou seja, as atividades desenvolvidas por tais profissionais eram não eventuais e estavam inseridas na regular dinâmica do empreendimento para o alcance dos objetivos empresariais da BANDEIRANTES, que mantém por anos a tradição da exibição de determinados programas, como são exemplos os noticiosos esportivos;

- com efeito, o contribuinte, já consagrado em sua carreira como jornalista e apresentador de programas esportivos de rádio e televisão (iniciou sua carreira na televisão em 1997 na Rede Manchete), desde 2008, é apresentador, repórter, comentarista da BANDEIRANTES, e desde sua contratação vem ininterruptamente

atuando em diversos programas de rádio e de televisão produzidos e divulgados pela REDE BANDEIRANTES, até os dias atuais.

Onerosidade

- este pressuposto está demonstrado nos contratos analisados, nos quais há previsão de pagamento, pela BANDEIRANTES à contratada, de pagamento de uma remuneração mensal fixa no e de adicional mensal, além de ficar convencionado o direito de comercialização de cotas de patrocínio nos programas, além do recebimento de percentual pelo agenciamento de cotas de patrocínio de clientes, ações de merchandising e marketing interativo;

Subordinação

- resta evidente a relação de subordinação entre o(s) jornalista(es) do programa televisivo e o(s) apresentador(es), e comentarista(s), além dos demais participantes. E não poderia ser diferente, dado que a produção e elenco envolvem uma quantidade significativa de profissionais. Essa subordinação encontra-se de forma expressa nos contratos sob exame, firmados com a BANDEIRANTES.

Elementos adicionais que comprovam a relação de emprego entre Milton Neves e a BANDEIRANTES

Contrato genérico

- nos contratos firmados entre as empresas MN – TERCEIRO TEMPO e BANDEIRANTES não houve uma definição precisa de quais serviços seriam realizados pelo apresentador, jornalista e comentarista MILTON NEVES;

- ao contrário, cabia “à CONTRATADA, com a participação de sua equipe e de seu representante legal” a execução dos serviços que a contratante determinasse, genericamente previstos nas cláusulas 1.1 e 1.3 (contrato datado de 01/01/2016), como apresentação “... de noticiosos jornalísticos como TERCEIRO TEMPO, DOMINGO ESPORTIVO e ESPORTE EM DEBATE e realização de comentários gravados ou flashes ao vivo nos programas CONCENTRAÇÃO e ESPORTE NOTÍCIA, bem como a participação em outros programas de rádio equivalentes”; participação em “... outros programas dos Veículos de Comunicação, para divulgação do(s) programa(s) e seus componentes”; comparecimento em eventos (“pelo menos 06 (seis) eventos da CONTRATANTE ao ano como: programas jornalísticos extraordinários, promoção de programas institucionais, de utilidade pública ou de entretenimento que sejam transmitidos pelos Veículos de Comunicação”), cláusula 1.3.1, além de concessão de entrevistas aos Veículos de Comunicação indicados pela CONTRATANTE”, cláusula 1.3.2.

Ausência de efetiva prestação de serviços pela pessoa jurídica

- não houve a comprovação da atuação efetiva da empresa MN – TERCEIRO TEMPO como executante de qualquer dos serviços pactuados, mas, pelo contrário, nos contratos havia previsão de participação pessoal do jornalista

MILTON NEVES, representante legal da pessoa jurídica, nas gravações de programas esportivos de rádio e televisão, atuando como apresentador e comentarista, além de conceder entrevistas e participar pessoalmente em outros eventos da Rede Bandeirantes;

- os serviços prestados objeto dos questionamentos da fiscalização, relativos às notas fiscais emitidas para a BANDEIRANTES, estão relacionados às atividades desempenhadas pelo apresentador e comentarista esportivo MILTON NEVES e ocorrem nas dependências da contratante, REDE BANDEIRANTES;

- ora, é fato público e notório a atuação personalíssima do apresentador e comentarista esportivo MILTON NEVES nos programas TERCEIRO TEMPO, DOMINGO ESPORTIVO, QUE FIM LEVOU, dentre outros, todos apresentados pela REDE BANDEIRANTES e gravados nos estúdios da emissora e produtora de rádio e televisão;

- reforçando o fato de atuação personalíssima do apresentador, em eventuais ausências, não é substituído por nenhum membro da equipe da empresa.

Desnecessidade de desconstituição da pessoa jurídica

- cumpre destacar, no caso em questão, que não houve a desconstituição da pessoa jurídica, mas tão somente o afastamento da pessoa jurídica utilizada como interposta do titular dos rendimentos, ou seja, o Fisco simplesmente atribuiu os rendimentos ao seu efetivo titular, sem que para isso tenha desconsiderado a personalidade jurídica do sujeito interposto na relação tributária.

Omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica

- uma vez constatado o vínculo empregatício do contribuinte com a empresa contratante, foi apurada a base de cálculo do IRPF, com base nas notas fiscais emitidas pela empresa contratada (da qual o sujeito passivo é sócio) e os valores recebidos da empresa contratante como pagamento pelos serviços prestados, no montante de R\$ 2.204.965,92.

Sujeição passiva solidária

- a BANDEIRANTES e o contribuinte MILTON NEVES estabeleceram um acordo mediante o qual a remuneração foi paga por meio da pessoa jurídica por ele constituída, objetivando exonerarem-se mutuamente da incidência tributária;

- houve, portanto, um planejamento que violou a legislação tributária na medida em que constituiu relação jurídica simulada, utilizando-se do valor pago a uma empresa como manto protetor à tributação dos valores pagos a título de remuneração a pessoas físicas;

- tal planejamento tributário abusivo, por um lado, favoreceu a BANDEIRANTES, empresa contratante, por eliminar uma série de custos que estariam envolvidos na contratação e manutenção de um empregado – como salário fixo, FGTS,

contribuições previdenciárias, férias, décimo-terceiro salário, horas extras e demais exigências trabalhistas;

- por outro, favoreceu o sujeito passivo, MILTON NEVES, uma vez que a tributação incidente sobre uma empresa enquadrada no lucro presumido, como no caso em apreço, é inferior à das pessoas físicas;

- outra diferença vantajosa que se extrai entre as duas hipóteses (pagamento por meio de contrato de trabalho e pagamento por meio de pessoa jurídica) é que no caso do pagamento à pessoa jurídica, quando resultante de um contrato real, no qual se tem como válida tal pactuação, a supressão e/ou redução dos valores pagos é admissível, já que o pagamento não só pode, como deve estar condicionado à efetiva prestação de serviços;

- assim, torna-se claro que a realização dos pagamentos por intermédio de uma pessoa jurídica beneficiou tanto o sujeito passivo quanto a contratante, configurando o interesse comum, conforme dispõe o inciso I do artigo 124 do CTN.

Multa qualificada

- o caso em tela enquadra-se perfeitamente nas hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, pois se trata de evasão tributária para redução dos tributos incidentes sobre o pagamento de remuneração ao empregado pelo empregador, mediante simulação de contratação de pessoa jurídica prestadora de serviços;

- a alternativa utilizada de forma corriqueira é denominada "Pejotização", e, nestes casos, o empregador geralmente solicita, e por vezes determina, que seu futuro empregado constitua uma pessoa jurídica e, desta maneira, estabelece uma relação contratual entre duas empresas;

- o objetivo aqui é apenas a economia ilegal de impostos e contribuições, uma vez que a tributação incidente sobre a pessoa física é bem maior do que sobre a pessoa jurídica;

- no presente caso, a BANDEIRANTES e o apresentador e comentarista esportivo MILTON NEVES estabeleceram um acordo, de maneira intencional, propositada e planejada previamente, no qual a remuneração do jornalista seria paga por meio da pessoa jurídica constituída por ela.

- temos assim que a descrição dos fatos aponta a utilização de estratégia com a finalidade de diminuição ilícita do imposto de renda da pessoa física incidente sobre rendimentos do trabalho com vínculo empregatício;

- reiteramos que essa simulação consistiu na colocação do contrato de prestação de serviços entre pessoas jurídicas para ocultar a relação verdadeira: o vínculo empregatício mantido por anos a fio;

- a intenção dos agentes foi dissimular essa realidade fática, simulando a prestação de serviços por pessoa jurídica.

O auditor registra, ainda, que foi formalizada Representação Fiscal para Fins Penais – RFFP tendo em vista a ocorrência de fatos que, em tese, configuram crime contra a ordem tributária.

As Impugnações apresentadas pelo contribuinte (e-fls. 997/1025) e pela Rádio e Televisão Bandeirantes S.A. (e-fls. 1028/1106) foram julgadas Improcedentes pela 11ª Turma/DRJ07 em decisão assim ementada (e-fls. 1249/1293):

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2018

RECLASSIFICAÇÃO DOS RENDIMENTOS AUFERIDOS NA PESSOA FÍSICA. NATUREZA JURÍDICA DOS RENDIMENTOS PAGOS AOS SÓCIOS.

A autoridade fiscal pode reclassificar receitas apresentadas ao Fisco como auferidas por determinadas empresas em decorrência de contratos *intuitu personae* firmados com outras empresas, tratando-as como rendimentos auferidos pela pessoa física, diante da constatação da relação pessoal e direta desta com a situação que constitua o fato gerador do tributo e da apuração de negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária

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

O art. 129 da Lei nº 11.196, de 1995, não tem aplicação quando caracterizado o vínculo empregatício.

ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO SIMULADO. DESCONSIDERAÇÃO PELO FISCO. Restando comprovado que o contribuinte praticou ato jurídico simulado, com o intuito de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, evitar ou diferir o seu pagamento, impõe-se a desconsideração do ato viciado.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

É cabível a aplicação da multa qualificada nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº4.502, de 1964.

COMPENSAÇÃO DE DÉBITO DA PESSOA FÍSICA COM CRÉDITO DE PESSOA JURÍDICA.

O suposto crédito advindo do pagamento de impostos pela pessoa jurídica não é passível de compensação com débito do sujeito passivo (pessoa física).

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

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

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E DA JUSTIÇA DO TRABALHO.

As decisões administrativas e de tribunais trabalhistas, desprovidas de caráter vinculante, não integram a legislação tributária, prevalecendo o princípio da legalidade.

CITAÇÕES DOUTRINÁRIAS NA IMPUGNAÇÃO.

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

Cientificado da decisão de primeira instância em 12/05/2023 (e-fls. 1303), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 09/06/2023 (e-fls. 1363/1387) contendo os exatos termos de sua Impugnação já resumidos no relatório do acórdão recorrido (e-fls. 1256/1261) e indicados a seguir.

- 1) Informa que a MN – Terceiro Tempo foi constituída em 02/09/1992, antes de qualquer contrato com a Rádio e Televisão Bandeirantes S/A, e que não foi criada para utilização em fraude trabalhista. Discorre sobre as atividades da empresa, afirma que contava na época com 11 empregados diretos para a consecução de seus serviços, que possuía custos fixos e variáveis e que o autuado assumia os riscos do seu empreendimento.
- 2) Sustenta que os contratos de prestação de serviço firmados entre a Rádio e Televisão Bandeirantes S/A e a MN – Terceiro Tempo são perfeitamente válidos pelas seguintes condições jurídicas e fáticas:
 - a) A condição de hipersuficiência do reclamante e os dispositivos legais que legitimam o exercício de sua autonomia da vontade.
 - b) A validade da prestação de serviços intelectuais por meio de pessoa jurídica prevista no art. 129 da Lei nº 11.196/05, declarado constitucional pelo STF no julgamento da ADC nº 66.
 - c) A validade da terceirização de serviços, conforme preconizam os art. 4º-A a 4º-C e 5º-A a 5º-D da Lei nº 6.019/74, incluídos pelas Leis nº 13.429 /17 e 13.467/17.
 - d) A ausência de pressupostos necessários para o reconhecimento da relação de emprego, notadamente ausência de subordinação.
- 3) Defende o descabimento da imputação de multa ao autuado, principalmente em percentual qualificado. Informa que apresentou todos os esclarecimentos e documentos solicitados pela Fiscalização e que não houve conluio, fraude ou simulação. Aduz que, inexistindo impedimento legal ou constitucional para que uma pessoa física se organize como pessoa jurídica prestadora de serviços pessoais, a Fiscalização deveria ter demonstrado, com base em robusta prova, o

evidente intuito fraudulento ou simulatório por parte do autuado. Apresenta decisão do CARF nesse sentido e evoca a Súmula CARF nº 14. Requer, na hipótese de se manter os principais, que sejam excluídas as multas do montante do crédito tributário lançado nestes autos, ou, subsidiariamente, que sejam reduzidas ao seu percentual ordinário de 75%.

- 4) Aponta a necessidade de se deduzir do IRPF exigido no Auto de Infração os tributos pagos pela pessoa jurídica MN - Terceiro Tempo. Entende que a descon sideração da personalidade jurídica da empresa, se aceita, deve ser acompanhada de todas as consequências a ela inerentes. Apresenta jurisprudência do CARF sobre o tema. Requer, na hipótese de se entender escorreita a autuação de IRPF objeto destes autos, que se determine o abatimento de todos os tributos federais (IRPJ, CSLL, PIS e Cofins) que incidiram e foram recolhidos pela MN - Terceiro Tempo sobre as receitas em tela, com os devidos reflexos sobre as multas vinculadas e os juros de mora.

A responsável solidária Rádio e Televisão Bandeirantes S.A. foi cientificada do acórdão de primeira instância em 09/05/2023 (e-fls. 1301) e interpôs Recurso Voluntário em 07/06/2023 (e-fls. 1304/1362) contendo, em apertada síntese, os seguintes argumentos.

- 1) Afirma que, além da prestação de serviços de “produção, realização, edição, locução, apresentação de programas e realização de reportagens e comentários especializados em programas e/ou reportagens na área de jornalismo esportivo”, a MN - Terceiro Tempo comprometeu-se também a ceder a imagem e demais direitos patrimoniais sobre a personalidade do Sr. Milton Neves à Rádio e Televisão Bandeirantes S.A. Expõe que a cessão de direitos autorais, artísticos e conexos está prevista no art. 49 da Lei nº 9.610/98 (“Lei dos Direitos Autorais”) e que essa espécie de contratação se distingue de eventual relação de emprego por não se tratar de prestação de serviços. Discorre sobre o tema e afirma que a fiscalização e a DRJ descon sideraram a existência desse elemento nos contratos. Aduz que a atuação do Sr. Milton Neves como comentarista e apresentador nos programas transmitidos pela recorrente é inseparável da exploração de sua imagem, nome, voz e personagem artístico. Conclui que a contratação da MN – Terceiro Tempo em muito extrapola a mera prestação de serviços pela pessoa jurídica, envolvendo também a cessão dos direitos autorais e conexos que a empresa legitimamente detém.
- 2) Defende a possibilidade de contratação de pessoa jurídica prestadora de serviços intelectuais e artísticos, conforme previsto no art. 129 da Lei nº 11.196/05. Alega que a declaração de constitucionalidade do dispositivo conferiu segurança jurídica às partes e que o afastamento da norma somente pode ser admitido quando se está diante de um conflito de garantias e direitos constitucionais. Aduz que, no presente caso, os contratos representam a

vontade de ambas as partes envolvidas e não importam em violação aos direitos do sujeito passivo. Registra que o próprio Sr. Milton Neves, em sua Impugnação, manifesta seu caráter hipersuficiente, com plena autonomia de vontade e sem qualquer subordinação jurídica em relação à Rádio e Televisão Bandeirantes S.A., não se aplicando a ressalva da Min. Cármen Lúcia em seu voto na ADC nº 66/DF no sentido de que a opção de contratação de pessoa jurídica nos moldes do art. 129 da Lei nº 11.196/05 cederia passo quando constatada violação à proteção constitucional dos direitos do trabalhador. Reproduz jurisprudência sobre a matéria.

3) Alega a ausência de pressupostos da relação de emprego entre o sujeito passivo e a Rádio e Televisão Bandeirantes S.A., quais sejam:

a) Trabalho por Pessoa Física – A atuação dos funcionários da MN - Terceiro Tempo era indispensável à prestação de serviços da empresa como um todo, na medida em que a gravação dos programas televisivos e de rádio representava apenas uma parcela das atividades contratadas. Ao firmar parceria com a MN – Terceiro Tempo, a Rádio e Televisão Bandeirantes S.A. visou à contratação de toda uma estrutura empresarial já devidamente constituída, com seu respectivo corpo de funcionários. O desempenho de seu sócio Sr. Milton Neves na área artística foi determinante para a contratação, mas representa somente uma parcela de todo o seu escopo.

b) Pessoaalidade - O art. 129 da Lei nº 11.196/2005 é claro ao autorizar a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, por meio de pessoas jurídicas. Não há qualquer impedimento para que uma determinada pessoa jurídica seja contratada em função do notório desempenho de seu sócio na realização do serviço tomado. A realização de uma parte do serviço contratado por apenas um dos sócios não enseja a desconsideração da pessoa jurídica prestadora de serviços. A existência de traços de pessoaalidade na prestação dos serviços pela MN – Terceiro Tempo não é capaz de levar à desconsideração da contratação desta última para, em seu lugar, vislumbrar uma simples contratação direta de pessoa física sob regime de emprego.

c) Não Eventualidade - A renovação dos contratos com a MN - Terceiro Tempo ao longo dos anos apenas demonstra a satisfação da recorrente com os serviços tomados e a boa parceria com a empresa contratada, não se confundindo com prestações sucessivas e contínuas a caracterizar relação de emprego.

d) Onerosidade - Mesmo os contratos de natureza comercial firmados entre pessoas jurídicas possuem onerosidade, pois dificilmente haveria contratação de empresas prestadoras de serviços de maneira gratuita. A onerosidade necessária para desconsiderar a contratação entre pessoas jurídicas é aquela

que possui natureza salarial. No entanto, tal elemento não foi demonstrado pela autoridade lançadora ou pela DRJ. Não há qualquer óbice para que tais contratos civis estipulem uma regularidade mensal nos pagamentos, atendendo ao que melhor convier às partes. Inobstante, além da retribuição aos serviços prestados com regularidade mensal, o contrato prevê pagamentos eventuais e incertos, que dependem da realização de ações de merchandising e comercialização de cotas de patrocínio, imprevisibilidade esta incompatível com as remunerações de cunho salarial e trabalhista.

e) Subordinação – A doutrina e a jurisprudência avaliam que a subordinação é elemento incompatível com a prestação de serviços intelectuais. Os diretores da recorrente possuem gerência sobre o formato dos programas, mas não possuem qualquer influência sobre a atuação do Sr. Milton Neves. É razoável que o apresentador solicite a anuência da recorrente para participar da publicidade de outros produtos, tendo em vista que estes poderão representar concorrência com os oferecidos pelos patrocinadores do Programa Terceiro Tempo, gerando problemas de cunho comercial e, no limite, perda de patrocínios e rescisão de contratos. Tais elementos não tem condão algum de atrair características de subordinação própria de relações de trabalho.

- 4) Observa que bastaria a ausência de um dos cinco requisitos acima para descaracterizar a relação de emprego. Acrescenta que, quando há controvérsia acerca da presença ou não dos elementos da relação de emprego, a caracterização do vínculo não é competência do Auditor Fiscal do Trabalho e tampouco do Auditor Fiscal da Receita Federal, competindo ao Poder Judiciário analisar as circunstâncias fáticas à luz da legislação trabalhista.
- 5) Alega que a Reclamação Trabalhista ajuizada pelo Sr. Milton Neves em face da Rádio Panamericana S.A. não possui qualquer semelhança com o caso dos autos e que seus efeitos não podem ser estendidos ao presente processo.
- 6) Afirma que não há prova da existência de fraude ou simulação no presente caso e que, para desconsiderar a contratação firmada entre a MN - Terceiro Tempo e a Rádio e Televisão Bandeirantes S.A., seria necessário proceder à desconsideração da personalidade jurídica da empresa prestadora de serviços atendendo aos requisitos estabelecidos pelo art. 50 do Código Civil, o que não se verifica nos autos.
- 7) Insurge-se contra a multa aplicada e sustenta que a acusação de dolo, fraude ou simulação não pode ser baseada em meras presunções e/ou subjetividades construídas a partir da não aceitação da estrutura e dos negócios jurídicos praticados pela recorrente e que teriam levado a uma suposta economia fiscal. Aponta decisões do CARF nesse sentido e evoca a Súmula CARF nº 14. Entende que, mesmo se houvesse simulação capaz de motivar a aplicação da multa qualificada, esta não poderia ser imputada à recorrente pois ultrapassaria a

peessoa do infrator. Requer que sejam excluídas as multas do montante do crédito tributário lançado nestes autos, ou, subsidiariamente, que sejam reduzidas ao seu percentual ordinário de 75%.

- 8) Defende que, na hipótese de o Auto de Infração não ser cancelado por completo, o acórdão deve ser alterado para determinar o abatimento de todos os tributos federais (IRPJ, CSLL, PIS e Cofins) que foram recolhidos pela MN - Terceiro Tempo sobre as receitas em tela, com os devidos reflexos sobre as multas vinculadas e os juros de mora ora cobrados solidariamente da recorrente. Expõe que não se trata de pedido de compensação de tributo recolhido indevidamente, mas da necessária observância, no âmbito do presente lançamento, de pagamentos já realizados em relação aos mesmos fatos geradores.
- 9) Contesta a sujeição passiva solidária a ela imputada apresentando doutrina e jurisprudência sobre o tema. Conclui que o “interesse comum” a que se refere o art. 124, I, do CTN é o interesse jurídico e não o meramente econômico. Sustenta que a Fiscalização não trouxe à luz nenhuma comprovação de que a recorrente teria praticado o fato gerador dos tributos lançados, não podendo ser incluída no polo passivo da obrigação tributária pela hipótese prevista no art. 124, I, do CTN. Alega que argumentos genéricos, como eliminação de custos envolvidos na manutenção de um empregado, ou argumentos consequentialistas, como enfraquecimento de direitos trabalhistas e da dignidade da pessoa humana, não se prestam para provar interesse comum e são absolutamente distantes da realidade dos fatos envolvendo a contratação, sem qualquer regime de subordinação, de apresentador esportivo renomado, bem remunerado e com liberdade de manifestação e pensamento como o Sr. Milton Neves.

Em 19/04/2024, o contribuinte apresentou petição intitulada “Razões Aditivas ao Recurso Voluntário” (e-fls. 1390/1453), acompanhada de documentos (e-fls. 1454/1529), sustentando que a substituição do patrono responsável por sua defesa justificaria a apreciação por este Colegiado dos argumentos ali contidos. A contestação contém os seguintes pontos:

- 1) Elementos de empresa da MN - Terceiro Tempo que não foram considerados pela autoridade fiscal.
 - a) Constituição em 02/09/1992.
 - b) Quadro de 11 funcionários.
 - c) Prestação de serviços para diversos clientes.
 - d) Existência real da empresa.
 - e) Documentação contábil.

- 2) Licenciamento e cessão do direito de uso de marca e da prestação de serviços personalíssimos – Tratamento normativo e jurisprudencial.
- 3) Reclassificação de rendimentos – Efetiva desconsideração da personalidade jurídica das empresas.
- 4) Aplicabilidade do art. 129 da Lei nº 11.196/05.
- 5) Impossibilidade de a autoridade fiscal presumir a existência de suposto vínculo entre o recorrente e a contratante.
- 6) Violação ao art. 146 do Código Tributário Nacional.
- 7) Violação ao art. 100, III, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.
- 8) Multa de ofício qualificada – Inaplicabilidade.
- 9) Compensação dos tributos pagos pela MN - Terceiro Tempo com o IRPF supostamente devido pelo recorrente.

VOTO

Conselheira **Mônica Renata Mello Ferreira Stoll**, Relatora.

Conhecimento

O Recurso Voluntário apresentado pelo contribuinte em 09/06/2023 (e-fls. 1303, 1363/1387) e o apresentado pela responsável solidária em 07/06/2023 (e-fls. 1301, 1304/1362) são tempestivos e reúnem os requisitos de admissibilidade, portanto, devem ser conhecidos.

Deixo de conhecer, contudo, da petição intitulada “Razões Aditivas ao Recurso Voluntário” apresentada pelo contribuinte em 19/04/2024 (e-fls. 1390/1453), haja vista a sua intempestividade.

De acordo com o art. 33, caput, do Decreto nº 70.235/72, o prazo para a apresentação de Recurso Voluntário é de 30 dias contados da ciência da decisão de primeira instância. Por outro lado, extrai-se de seu art. 5º que os prazos são contínuos e devem começar e terminar em dias úteis, excluindo-se de sua contagem o dia do início e incluindo-se o dia do vencimento.

Cabe registrar que a ciência por via postal prevista no art. 23, II, do Decreto nº 70.235/72 exige apenas a prova de recebimento da Intimação no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, independentemente de quem a tenha recebido. É nesse sentido a Súmula CARF nº 9. Relevante mencionar, ainda, que não há ordem de preferência entre os meios de intimação previstos nos incisos do caput do art. 23 do Decreto 70.235/72, conforme disposto em seu §3º.

No caso em exame, verifica-se que a ciência da decisão recorrida pelo contribuinte se deu em 12/05/2023 (e-fls. 1303), não havendo dúvida quanto à intempestividade da petição por ele apresentada em 19/04/2024. Cumpre salientar nesse ponto que a substituição de patrono pelo sujeito passivo não autoriza a reabertura de prazo para a apresentação de defesa, não sendo possível a apreciação das razões aditivas trazidas pelo mesmo por ausência de previsão legal.

Personalidade Jurídica da MN – Terceiro Tempo

Conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal – TVF (e-fls. 15/107), a autoridade lançadora constatou a presença de elementos caracterizadores da relação de emprego (pessoalidade, não eventualidade, subordinação e onerosidade) nos serviços prestados pelo contribuinte à Rádio e Televisão Bandeirantes S.A. através da pessoa jurídica MN – Terceiro Tempo, da qual é sócio, apurando a omissão de rendimentos recebidos pela pessoa física e o imposto de renda por ela devido.

Importante ressaltar que não houve desconsideração da personalidade jurídica da MN – Terceiro Tempo, ao contrário do que sustentam os recorrentes. A fiscalização apenas prestigiou, para efeitos tributação, a verdadeira relação entre a empresa Bandeirantes e o contribuinte em detrimento da aparência formal de que se revestiam os contratos firmados.

Tal fato foi explicitamente apontado no Item 10 do TVF (“Desnecessidade de Desconstituição da Pessoa Jurídica”), do qual destaco os seguintes excertos (e-fls. 93/96):

Cumprir destacar, no caso em questão, que não houve a desconstituição da pessoa jurídica. O que houve foi o afastamento da pessoa jurídica utilizada como interposta do titular dos rendimentos, ou seja, o Fisco simplesmente atribuiu os rendimentos ao seu efetivo titular, sem que para isso tenha desconsiderado a personalidade jurídica do sujeito interposto na relação tributária.

Ademais, tal desconsideração da pessoa jurídica é dispensável e até descabida na medida em que uma pessoa física pode perfeitamente exercer seu labor na qualidade de segurada empregada de uma determinada pessoa jurídica e, concomitantemente, constituir sociedade de prestação de serviços intelectuais, sem que esta atividade paralela revele algum indício de vínculo laboral. O que não se admite é que se encubra a caracterização dos pressupostos da relação de emprego em relação ao tomador pelo fato de ficar formalizada uma atividade societária em paralelo.

Para atribuição dos rendimentos ao seu efetivo titular, foram utilizadas as prerrogativas do artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social (Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999), e dos artigos 118, I, e 149, VII, do CTN.

[...]

Portanto, o fiscal exerce atribuição própria ao investigar a relação laboral entre a empresa e as pessoas que lhe prestam serviços, cabendo-lhe efetuar o

lançamento, caso constate que a relação empregatícia é indevidamente descaracterizada.

Importante esclarecer que o reconhecimento de uma relação de emprego mascarada pela interposição de pessoa jurídica não importa em invasão de matéria reservada ao Poder Judiciário, diferentemente do que defendem os recorrentes. A legislação autoriza a investigação da relação laboral pela autoridade fiscal para que esta verifique o correto enquadramento do trabalhador e proceda à cobrança dos tributos devidos. Evidenciada a simulação, o auditor tem o dever de descaracterizar a relação formal existente e considerar os fatos por ele apurados, identificando o verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária. É o que preceituam os arts. 123, 142 e 149, VII, do Código Tributário Nacional - CTN:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

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

[...]

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

Foi nesse sentido o entendimento do Colegiado a quo, não merecendo reparos o acórdão recorrido (e-fls. 1274/1275):

A liberdade que têm os particulares de organizar seus negócios da forma que melhor entenderem é legítima; apenas não pode justificar a prática de atos meramente formais, sem razão negocial, tendo como intenção apenas modificar artificialmente o sujeito passivo da obrigação tributária.

Acrescente-se que, nos termos do art. 123 do CTN, as convenções particulares não podem ser opostas à Fazenda Pública.

Uma vez constatada a ocorrência do fato gerador do imposto de renda, o presente lançamento representa a materialização do dever legal de constituição do crédito tributário na figura do verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária, sendo certo que é o Auditor Fiscal a autoridade com competência para tal e, portanto, também para averiguar a existência ou não de simulação em atos

que envolvam a competência privativa contida no art. 142 do CTN, não necessitando, para isso, de autorização judicial.

[...]

Esclareça-se, ainda, que a autuação não se deu com base em presunções, como alegado nas defesas, mas com base em fatos, documentos e provas de que os rendimentos atribuídos ao contribuinte foram, de fato, recebidos por ele, individualmente, em razão de vínculo empregatício com a emissora.

Importa ressaltar que não houve a desconsideração da pessoa jurídica MN TERCEIRO TEMPO. Os impugnantes têm plena razão ao destacar a impossibilidade de desconsideração de ofício da pessoa jurídica senão pela Poder Judiciário, como dispõe o artigo 50 do Código Civil de 2002. Mas no lançamento em questão não foi desconsiderada a pessoa jurídica, como querem os interessados transparecer no intuito de invalidar o lançamento, mas sim a desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo.

Nesse passo, não muda em nada o lançamento há quanto tempo existe a pessoa jurídica e se ela já prestou outros serviços em outros momentos, até mesmo para a própria BANDEIRANTES. O que se verifica, de fato, é que, a despeito da configuração do vínculo empregatício entre Milton Neves e a Bandeirantes quanto aos rendimentos decorrentes dos contratos sob exame, a empresa permaneceu com sua personalidade intacta, plenamente apta a manter outros vínculos jurídicos, e auferir as receitas que lhe fossem pertinentes.

Art. 129 da Lei nº 11.196/05

Os recorrentes defendem a validade da prestação de serviços intelectuais por meio de pessoa jurídica e a impossibilidade de sua desconsideração para fins fiscais, nos termos do art. 129 da Lei nº 11.196/05, declarado constitucional pelo Supremo Tribunal Federal – STF no julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade- ADC nº 66.

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)

Não obstante, conforme já esclarecido no TVF e no acórdão recorrido, não há que se falar em aplicação do art. 129 da Lei nº 11.196/05 quando a autoridade fiscal constata a presença dos elementos caracterizadores da relação de emprego na contratação de serviços intelectuais prestados através de pessoa jurídica interposta, como ocorreu no presente caso. A

referida norma não pode ser utilizada para encobrir atos dissimulados com o intuito de mascarar a natureza da relação existente entre a empresa contratante e o trabalhador vinculado à empresa contratada.

Relevante reproduzir as seguintes ponderações da autoridade lançadora constantes do Item 7 do TVF (e-fls. 41/47), ratificadas no julgamento de primeira instância:

Este artigo objetiva dar segurança jurídica às pessoas jurídicas prestadoras de serviços. Contudo, a norma não produz efeitos de forma absoluta, pois deve harmonizar-se com o ordenamento jurídico como um todo, especialmente no que se refere ao disposto na legislação trabalhista e previdenciária. Por conseguinte, evidenciados e configurados os elementos caracterizadores da relação de emprego, ficará caracterizado o vínculo do “prestador” como segurado empregado.

Deve-se destacar também que a norma não impede aos prestadores de serviços intelectuais o exercício de suas atividades em caráter personalíssimo, desde que esse exercício seja, de fato, idealizado e assumido pela pessoa jurídica.

Desse modo, pode-se concluir que, de acordo com o artigo 129 da Lei nº 11.196, de 2005, a contratação de prestadores de serviços na condição de pessoas jurídicas somente é legal quando não se caracterizam vínculos empregatícios entre a empresa contratante e os trabalhadores formalmente vinculados à prestadora de serviços contratada.

O art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, não pode servir de abrigo para interposição fraudulenta de pessoas, sob pena de violar as normas basilares do direito previdenciário e trabalhista, tornando inócuos os direitos constitucionalmente assegurados aos trabalhadores.

[...]

Faz-se necessário, portanto, rechaçar o entendimento de que essa declaração de constitucionalidade do artigo 129 da Lei 11.196/2005 serve como salvo-conduto para a maquiagem de relações negociais moldadas de forma conveniente para as pretensões de fugir da obrigação de pagar impostos.

É nesse sentido também a jurisprudência do CARF sobre o tema:

SERVIÇOS INTELLECTUAIS. PRESENÇA DA RELAÇÃO DE EMPREGO. CARACTERIZAÇÃO COMO SEGURADO EMPREGADO. FATOS GERADORES OCORRIDOS APÓS O ADVENTO DO ART. 129 DA LEI 11.196/05. POSSIBILIDADE.

Mesmo após a entrada em vigor do art. 129 da Lei 11.196/05, é possível ao fisco, comprovada a ocorrência da relação de emprego, caracterizar como empregado aquele trabalhador que presta serviço intelectuais com respaldo em contrato firmado entre pessoas jurídicas.

(Acórdão nº 2401-011.574 de 05/03/2024)

Importante ressaltar nesse ponto que , ao contrário do que defendem os recorrentes, a alegada condição de “hipersuficiente” do Sr. Milton Neves não tem o condão de afastar relação de emprego identificada pela autoridade lançadora. Como exposto no TVF (e-fls. 40/41), a qualificação do trabalhador na categoria de empregado não depende da vontade e da conveniência das partes envolvidas no contrato, e sim da existência dos pressupostos para o seu reconhecimento:

Também não cabe aos particulares decidirem quanto à existência ou não de relação empregatícia, assim como não lhes é possível afastar os efeitos tributários decorrentes das relações que estabelecem, conforme o disposto no artigo 123 do Código Tributário Nacional – CTN [...].

[...]

Convém ressaltar, ainda, que não se trata de interferência do Fisco na liberdade constitucionalmente assegurada de que dispõem as pessoas para se organizarem e realizarem negócios lícitos da maneira como entenderem mais conveniente para a consecução de seus objetivos. Contudo, a liberdade das partes não pode transpor os limites traçados pelo ordenamento jurídico.

É exatamente contra a quebra da legalidade causada pela prática conhecida como “pejotização” que deve a fiscalização atuar, lançando o respectivo crédito tributário.

A Rádio e Televisão Bandeirantes S.A. sustenta, ainda, que a contratação da MN – Terceiro Tempo extrapola a prestação de serviços pela pessoa jurídica, envolvendo também a cessão dos direitos autorais e conexos referentes ao Sr. Milton Neves que a empresa detém. Verifica-se que tal alegação já havia sido trazida na fase de Impugnação e que o fato não foi ignorado no julgamento de primeira instância como afirma a interessada. Sobre o tema, o Colegiado a quo assim se manifestou (e-fls. 1278):

Antes disso, porém, faz-se necessário um esclarecimento acerca da base de cálculo do lançamento, tendo em vista a alegação de que a autoridade fiscal teria considerado, além dos valores pagos pela prestação de serviços de “produção, realização, edição, locução, apresentação de programas e realização de reportagens e comentários especializados em programas e/ou reportagens na área de jornalismo esportivo”, também valores pagos pela cessão de direito de uso de imagem e direitos conexos.

Como bem defendeu a Responsável Solidária, os valores pagos por cessão de direitos autorais, de imagem e conexos não se confundem com prestação de serviços e, portanto, não poderiam ser reclassificados como rendimentos recebidos de fato pela pessoa física em face de sua natureza salarial, à vista da constatação da relação empregatícia entre a emissora e o jornalista.

Ocorre que as Notas Fiscais de fls. 185 a 372 e 644 a 648, que embasaram a elaboração da tabela com a relação de pagamentos constantes do item 11 do Termo de Verificação Fiscal, que, por sua vez, lastreou o lançamento, especificam

que os valores pagos decorreram exclusivamente de serviços prestados e bonificações, o que, evidentemente, não inclui pagamentos de outra natureza, tais como pela exploração econômica dos direitos autorais, de imagem e conexos ou por eventuais participações em ações de merchandising.

Daí decorre que os valores ora tributados são, inequivocamente, de titularidade do sócio, desde sua origem, e não da empresa. A destinação que foi dada a esses rendimentos da pessoa física – se foi usada para cobrir despesas, pagar assessores ou recolher tributos da pessoa jurídica etc. – é irrelevante para o lançamento do crédito tributário.

Como exposto no acórdão recorrido, apesar do título dado aos contratos firmados entre a Rádio e Televisão Bandeirantes S.A. e a MN – Terceiro Tempo, não há que se falar em cessão de direitos autorais e conexos no caso em exame.

Os documentos juntados aos autos indicam que os valores considerados como base de cálculo do IRPF no presente lançamento consistem em remuneração recebida pelo contribuinte em decorrência dos serviços por ele prestados, restando correto o procedimento fiscal. O auditor elaborou demonstrativo no Item 11 do TVF (e-fls. 96/100) especificando o valor referente a cada Nota Fiscal emitida pela contratante, não constando da descrição de nenhuma delas a cessão de direitos alegada pela recorrente. Reitera a autoridade fiscal:

Conforme demonstrado à exaustão neste termo, os valores acima, na verdade, são verbas salariais recebidas pelo contribuinte MILTON NEVES, de forma disfarçada, utilizando-se um contrato de prestação de serviços. Assim sendo, tais valores devem ser oferecidos à tributação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF).

Caracterização da Relação de Emprego

No que tange à caracterização da relação de emprego entre o Sr. Milton Neves e a empresa Bandeirantes, verifica-se que a autoridade fiscal tratou dos aspectos pertinentes ao caso concreto nos itens 8 e 9 do TVF (e-fls. 47/92), apontando de forma minuciosa todos os fatos que demonstram a presença de pessoalidade, onerosidade, não eventualidade e subordinação na prestação dos serviços contratados por intermédio da pessoa jurídica MN – Terceiro Tempo. Relevante destacar a conclusão do auditor sobre o tema (e-fls. 92):

Por todo o exposto até aqui, verifica-se que os serviços pactuados, de natureza não eventual, foram prestados, em 2017, pela pessoa física, com infungibilidade (pessoalidade), mediante remuneração (onerosidade) e com subordinação jurídica (em suas diversas dimensões).

Ao celebrar esses contratos, o pacto pretendido pela BANDEIRANTES era a prestação de serviços do apresentador e comentarista esportivo MILTON NEVES. Contudo, houve a deformação da declaração de vontade das partes,

conscientemente desejada, por meio da interposição de uma pessoa jurídica contratada.

Se considerados os efeitos tributários desse contrato, conclui-se que a realização da “pejotização” foi benéfica apenas às partes contraentes:

(a) à BANDEIRANTES, em princípio, propiciou esquivar-se de uma série de custos que estariam envolvidos na contratação e manutenção de um funcionário – FGTS, contribuições previdenciárias, férias, horas extras e demais exigências trabalhistas; e

(b) ao apresentador MILTON NEVES permitiu a não retenção do Imposto de Renda na Fonte como pessoa física e a diminuição do valor final devido do Imposto de Renda, uma vez que a tributação de rendimentos destinados a pessoas físicas é superior à tributação dos destinados a pessoas jurídicas.

[...]

Uma vez presentes em conjunto os pressupostos da relação de emprego, as obrigações tributárias e trabalhistas devem ser cumpridas. Não é uma questão de escolha das partes contraentes. Não se pode olvidar o caráter solidário das contribuições sociais e o critério da generalidade com que a CRFB/1988 (art. 153, § 2º, I) revestiu o Imposto de Renda.

A primeira instância corroborou o entendimento exarado pela fiscalização, conforme se depreende dos seguintes trechos do voto condutor cujas razões de decidir acompanho (e-fls. 1280/1285):

Da leitura do Termo de Verificação Fiscal, o que se conclui é que, de fato, os elementos da relação empregatícia estão presentes no vínculo firmado entre Milton Neves e a emissora a saber: pessoalidade, não-eventualidade, onerosidade e subordinação. Vejamos cada um deles.

Pessoalidade

Quanto à pessoalidade, o que se observa é que, a despeito das cláusulas contratuais mencionarem que os serviços fossem prestados pela equipe ou representante legal da empresa contratada, é público e notório que a atuação, na condição de jornalista, apresentador e comentarista esportivo, nos programas de rádio e televisão da BANDEIRANTES, era tão somente exercida por Milton Neves, identificado nos contratos como representante legal da contratada.

[...]

Por óbvio, somente poderia haver a concretização do objeto dos contratos, com exclusividade, por Milton Neves, que era o consagrado jornalista da empresa, que interessava à emissora, como a própria afirmou à Fiscalização, ao ser intimada para prestar esclarecimentos quanto à contratação da prestação de serviços de Milton Neves.

[...]

Em outras palavras, a contratação teve caráter *intuito personae*, não sendo exercida por nenhum dos outros 11 empregados da empresa MN Terceiro Tempo à época. Nesse sentido, é importante observar que, na ausência de Milton Neves, por motivos de saúde, não foi a MN TERCEIRO TEMPO que apresentou um substituto para dar continuidade aos serviços contratados, mas sim a própria BANDEIRANTES que escolheu livremente uma nova apresentadora, no caso, Larissa Erthal, que, repise-se, não era vinculada à MN TERCEIRO TEMPO.

Portanto, a pessoalidade na prestação dos serviços restou demonstrada na medida em que os instrumentos contratuais firmados entre a empresa MN TERCEIRO TEMPO e a empresa BANDEIRANTES foram ajustados em função da participação exclusivamente do profissional Milton Neves, celebridade em sua área de atuação.

Não-eventualidade

No que se refere à não-eventualidade, é matéria incontroversa nos autos que os serviços prestados pelo jornalista Milton Neves, por meio da MN TERCEIRO TEMPO, estavam inseridos na regular dinâmica do empreendimento da emissora, em decorrência dos fins e objetivos normais da empresa, ou seja, não dependiam de um acontecimento incerto, fortuito ou casual.

Observe-se que o serviço prestado pela citada pessoa física é de trato sucessivo, não compreende a execução de um ato singular, pois envolve a execução de prestações periódicas, embora algumas vezes não sejam diárias.

Dessa forma, o fato de não possuir horários fixos ou de não haver necessidade de seu comparecimento diário em nada macula a habitualidade que caracteriza a prestação de seus serviços como apresentador/jornalista/comentarista/locutor.

Em suma, os serviços que o contribuinte alega ter sido realizado por meio da pessoa jurídica MN TERCEIRO TEMPO foram prestados em caráter não eventual pelo próprio jornalista, que, desde 2008 é apresentador, repórter, comentarista e locutor em diversos programas de rádio e de televisão produzidos pela BANDEIRANTES, tais como TERCEIRO TEMPO, DOMINGO ESPORTIVO e ESPORTE EM DEBATE, CONCENTRAÇÃO e ESPORTE NOTÍCIA, dentre outros.

Onerosidade

Já a onerosidade ficou demonstrada pela simples leitura de cláusulas específicas dos contratos firmados com a BANDEIRANTES, que previam além de remunerações fixas, adicionais mensais, de acordo com os programas a serem apresentados. [...]

Subordinação

Por fim, relativamente à subordinação, o fato é que o Termo de Verificação Fiscal aponta diversas partes do contrato, as quais de fato comprovam que havia relação de subordinação jurídica entre o interessado e a contratante.

Dentre elas, destaco as cláusulas 4.2.3, 4.2.4 e 4.2.5 que deixam claro que o jornalista/apresentador/locutor/comentarista estava obrigado a seguir os roteiros de cada programa, a linha editorial da Bandeirantes e as diretrizes do corpo diretivo da emissora, e que demonstravam que, para a realização dos serviços, a emissora forneceu toda a estrutura operacional, não tendo a pessoa jurídica contratada assumido custos ou riscos na prestação dos serviços. [...]

Por mais que os impugnantes argumentem que Milton Neves poderia realizar seus trabalhos livremente, tendo autonomia e sem qualquer subordinação na realização de seus serviços, não se pode negar que tais cláusulas revelam a clara relação de subordinação, em que a empresa BANDEIRANTES dita as regras e o profissional obedece, nos termos do que foi pactuado nos contratos firmados, inclusive no que diz respeito à determinação da periodicidade de exibição dos programas, que era definida exclusivamente a critério da contratante:

[...]

Conforme se observa, o profissional não poderia dispor livremente de suas decisões e prestar serviços conforme sua vontade e disponibilidade, estando vinculado e subordinado à BANDEIRANTES quanto a sua participação em seus programas esportivos, motivo pelo qual era mensalmente remunerado. Tal realidade reflete-se na indisponibilidade para outras emissoras, para as quais não poderia prestar seus serviços, em razão dessa subordinação.

Há ainda no Termo de Verificação Fiscal, a citação de outras cláusulas contratuais que estipulavam o monitoramento e controle do patrocínio comercializado, cabendo a BANDEIRANTES a aprovação final de qualquer veiculação ou de qualquer participação do apresentador em publicidade, restando ao apresentador a obrigatoriedade de participação em toda ação de merchandising contratada pela emissora.

Assim, apesar das inúmeras alegações efetuadas por ambas as partes, na tentativa de demonstrar a inexistência de subordinação, as quais na maioria das vezes analisam cada elemento individualizadamente, é importante frisar que não é cada cláusula contratual, de forma isolada, que leva à conclusão da existência da relação de subordinação, mas sim é o conjunto de todas as cláusulas e elementos contratuais que levam a essa conclusão.

[...]

O fato de o jornalista não ser hipossuficiente (dependência econômica) também não é capaz de mudar o cenário de subordinação na prestação de seus serviços, tampouco a materialização de sua relação empregatícia com a empresa BANDEIRANTES.

Quanto às considerações relacionadas ao julgamento do RE nº 958.252, que considerou possível contratação entre duas pessoas jurídicas sem formação de vínculo empregatício, independentemente do objeto social das mesmas, cumpre esclarecer que a autoridade autuante não justificou o lançamento na similaridade

das atividades realizadas pelas pessoas jurídicas envolvidas (mesma atividade fim), mas sim nos pressupostos caracterizadores da relação empregatícia, inclusive a subordinação jurídica, que, como exposto, restou demonstrada nos autos através das cláusulas contratuais mencionadas no Termo de Verificação Fiscal. Ou seja, ainda que se permita a terceirização de mão de obra mediante contratos celebrados entre pessoas jurídicas com a mesma atividade fim, sem configuração de vínculo empregatício, isso somente se dará quando não estiverem presentes os elementos caracterizadores do vínculo laboral.

Vale acrescentar nesse ponto que, conforme já esclarecido no acórdão recorrido (e-fls. 1286), os efeitos da Reclamação Trabalhista ajuizada pelo Sr. Milton Neves em face da Rádio Panamericana S.A. não foram estendidos ao presente processo. A ação judicial foi mencionada no TVF, mas em nenhum momento foi apontada como base para o lançamento.

Aproveitamento de Tributos

Quanto ao aproveitamento dos tributos pagos pela pessoa jurídica MN - Terceiro Tempo pleiteado pelos recorrentes, o Colegiado a quo assim decidiu (e-fls. 1289/1290):

No que diz respeito ao pedido de compensação dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica com o imposto de renda da pessoa física lançado, há de ser esclarecido que eventuais recolhimentos indevidos de tributos efetivados pela pessoa jurídica em razão do negócio jurídico que se comprovou simulado devem ser objeto de postulação específica por parte daquela sociedade e, portanto, não podem ser aproveitados neste processo administrativo para compensar tributos devidos em razão da relação jurídica dissimulada que tem por sujeito passivo o impugnante.

A pessoa física não pode, em seu nome, pleitear os impostos apurados, lançados e recolhidos, mesmo que indevidamente, pela pessoa jurídica. A única entidade competente para pleitear a restituição deste indébito é a própria pessoa jurídica.

Com efeito, o aproveitamento pelo Sr. Milton Neves de tributos recolhidos pela MN - Terceiro Tempo não pode ser acatado por este Colegiado por absoluta falta de previsão legal para esse procedimento, haja vista tratar-se de situação envolvendo contribuintes distintos.

Ademais, entendo que a compensação de tributos possui rito próprio, regulado na legislação tributária, não cabendo ao julgador administrativo apreciar a matéria quando o objeto da lide é o lançamento e não a sua liquidação.

É nesse sentido a atual jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF sobre o tema:

SIMULAÇÃO. RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA. APROVEITAMENTO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE.

Inadmissível o aproveitamento, no contencioso administrativo, dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica que teve seus rendimentos deslocados para a pessoa física, vez que não se pode dizer tenha o lançamento, que assim não o fez, incorrido em vício de legalidade.

(Acórdão nº 9202-011.353 de 20/06/2024)

TRIBUTO. RECOLHIMENTO INDEVIDO. PESSOA JURÍDICA. PESSOA FÍSICA. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. CONTRIBUINTES DISTINTOS. CRÉDITO DE TERCEIROS.

O recolhimento indevido de tributo efetuado por pessoa jurídica constitui-se crédito dela, pessoa jurídica, e caracteriza crédito de terceiros para a pessoa física, independente desta ter com aquela qualquer tipo de vinculação.

Não há previsão legal no atual ordenamento jurídico pátrio para aproveitamento de crédito de terceiros para compensar débito próprio.

(Acórdão nº 9202-011.208 de 22/03/2024)

Importante repisar que não houve desconsideração da personalidade jurídica da empresa MN - Terceiro Tempo, que permanece inalterada, mas apenas a caracterização da relação empregatícia verificada durante o procedimento fiscal em detrimento da aparência formal de que se revestiam determinados contratos.

Multa Qualificada

Relativamente à multa qualificada de 150% aplicada pela autoridade lançadora, prevista no art. 44, I, §1º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/07, impende reproduzir os seguintes excertos do Item 13 do TVF (e-fls. 102/106):

[...]

No presente caso, conforme já fartamente demonstrado, a BANDEIRANTES e o apresentador e comentarista esportivo MILTON NEVES estabeleceram um acordo, de maneira intencional, propositada e planejada previamente, no qual a remuneração da pessoa física seria paga por meio da pessoa jurídica constituída por ele. A única justificativa para este contrato é a economia tributária de forma ilícita.

[...]

Conforme visto, a prestação de serviços ocorreu de forma ininterrupta, com pagamentos mensais, periodicamente complementados por valores adicionais

A adoção da prática tem a pretensão de alterar aquilo que realmente ocorre na vida real. Substitui-se uma situação clara de relação de emprego por uma prestação de serviços fictícia. O direito do trabalho traz, como uma de suas bases, o consagrado Princípio da Primazia da Realidade. Nele, a verdade dos fatos deve sempre prevalecer sobre a forma.

[...]

Neste caso é flagrante, no plano dos fatos, o comportamento irregular do contribuinte em adotar a forma de um ente personificado distinto para celebrar um contrato que, na realidade, somente visava esconder a verdadeira natureza dos pagamentos, objetivando a BANDEIRANTES e o contribuinte MILTON NEVES se exonerarem mutuamente da incidência tributária.

Há, portanto, um planejamento que viola a legislação tributária na medida em que visa constituir relação jurídica simulada, utilizando-se de pessoa jurídica interposta como manto protetor à tributação dos valores pagos a título de remuneração a pessoa física.

O artifício do recebimento de valores por meio da utilização de uma pessoa jurídica da qual ela própria é sócia majoritária e administradora, provoca lesão aos cofres públicos, haja vista a menor carga tributária a que estão sujeitas as pessoas jurídicas, no que diz respeito ao Imposto sobre a Renda.

Temos assim que a descrição dos fatos aponta a utilização de estratagemas com a finalidade de diminuição ilícita do imposto de renda da pessoa física incidente sobre rendimentos do trabalho com vínculo empregatício. Reiteramos que essa simulação consistiu na colocação do contrato de prestação de serviços entre pessoas jurídicas para ocultar a relação verdadeira: o vínculo empregatício mantido por anos a fio. A intenção dos agentes foi dissimular essa realidade fática, simulando a prestação de serviços por pessoa jurídica. Não há como imaginar que eles não sabiam: (1) da natureza da relação existente, (2) da alteração na aparência da relação entre as partes produzida pelo contrato de prestação de serviços entre pessoas jurídicas, (3) da consequente diminuição no recolhimento de tributos em decorrência da alteração. Muito menos poderiam alegar ignorar toda a discussão sobre pejetização e o alcance do art. 129 da Lei 11.196, de 21 de novembro de 2005, desde sua edição. Tanto é que a cláusula de proteção contra a fiscalização foi encontrada em todos os contratos analisados, sendo comum nesses contratos firmados entre a empresa e seus empregados.

A adoção dessa prática faz com que a Secretaria da Receita Federal do Brasil tenha dificuldades significativas de tomar conhecimento de fatos geradores, uma vez que o eixo de atenção é deslocado da pessoa física para a pessoa jurídica com obrigações tributárias acessórias completamente diferentes. Alterando-se o potencial sujeito passivo há, na melhor das hipóteses, um retardamento do conhecimento do fato gerador pela administração tributária.

E são exatamente a essas práticas que se referem os artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64.

Desta forma é aplicada a multa de 150% prevista no art. 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96.

Na mesma esteira foi o entendimento da 11ª Turma/DRJ07, que manteve a qualificação da multa no julgamento de primeira instância (e-fls. 1286/1289).

Com efeito, os fatos narrados e comprovados nos autos demonstram a conduta reiterada, sistemática e consciente do contribuinte, em conluio com a empresa Bandeirantes, objetivando a diminuição ilícita do Imposto de Renda da Pessoa Física incidente sobre rendimentos do trabalho auferidos no ano calendário 2017, beneficiando tanto empregador quanto empregado.

Tal prática revela evidente ação dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência de fatos geradores pela autoridade fazendária, enquadrando-se perfeitamente nas hipóteses legais para a qualificação da multa de ofício previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, como indicado no TVF.

Não se trata, portanto, de “simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos” a atrair a aplicação da Súmula CARF nº 14, ao contrário do que defendem os recorrentes.

Não obstante, tendo em vista a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 dada pela Lei nº 14.689/23 e considerando o disposto no art. 106, II, “c”, do CTN, entendo que a multa qualificada aplicada deve ser reduzida ao percentual de 100%.

Lei nº 9.430/96

Art. 44. [...]

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

[...]

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

CTN

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

[...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

[...]

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

Responsabilidade Solidária

Conforme descrito no Auto de Infração (e-fls. 04), a autoridade lançadora imputou a responsabilidade solidária à empresa Rádio e Televisão Bandeirantes S.A. por constatar que esta

agiu em conluio com o contribuinte para, através do estratagema da “Pejotização”, mascarar a relação de emprego entre as partes e promover a redução ilícita do imposto de renda incidente sobre os valores correspondentes aos serviços contratados, beneficiando tanto o empregador quanto o empregado.

A responsabilidade solidária foi atribuída com fundamento no art. 124, I, do CTN, que assim estabelece:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - As pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Ao contrário do que defende a empresa Bandeirantes, o interesse comum a que se refere o dispositivo foi plenamente demonstrado pela autoridade lançadora através da descrição detalhada dos fatos em todo o TVF e do resumo em tópico específico sobre o tema, do qual destaco os seguintes excertos (e-fls. 100/102):

A responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN, portanto, decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou.

A responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte.

É responsável solidário tanto quem atua de forma direta, realizando os atos que resultam na situação que constitui o fato gerador, como o que esteja em relação ativa com o ato, fato ou negócio que deu origem ao fato jurídico tributário, mediante cometimento de atos ilícitos que o manipularam. Trata-se do proveito, ganho ou vantagem extraída da situação que configura fato gerador da obrigação tributária.

Essas afirmações estão de acordo com o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 04, de 10/12/2018, que trata exatamente da interpretação do inciso I do art. 124 do CTN.

Conforme já exposto, a BANDEIRANTES e o contribuinte MILTON NEVES estabeleceram um acordo mediante o qual a remuneração foi paga por meio da pessoa jurídica por ele constituída, objetivando exonerarem-se mutuamente da incidência tributária.

Houve, portanto, um planejamento que violou a legislação tributária na medida em que constituiu relação jurídica simulada, utilizando-se do valor pago a uma

empresa como manto protetor à tributação dos valores pagos a título de remuneração a pessoas físicas.

Tal planejamento tributário abusivo, por um lado, favoreceu a BANDEIRANTES, empresa contratante, por eliminar uma série de custos que estariam envolvidos na contratação e manutenção de um empregado – como salário fixo, FGTS, contribuições previdenciárias, férias, horas extras e demais exigências trabalhistas. Por outro, favoreceu o contribuinte, MILTON NEVES, uma vez que a tributação que incide sobre uma empresa enquadrada no lucro presumido como no caso em apreço, é inferior à das pessoas físicas.

[...]

Diante do exposto, torna-se claro que a realização dos pagamentos por intermédio de uma pessoa jurídica beneficiou tanto o contribuinte quanto a BANDEIRANTES, configurando o interesse comum, conforme dispõe o inciso I do artigo 124 do CTN.

Assim sendo, conclui-se pela sujeição passiva solidária da RÁDIO E TELEVISÃO BANDEIRANTES S. A., CNPJ 60.509.239/0001-13, no presente lançamento.

Sem reparos ao trabalho fiscal.

Não há como afastar o interesse comum no caso em exame, no qual o contribuinte e a empresa Bandeirantes agiram em conjunto, através de construções artificiais, para se esquivar das obrigações tributárias. Como bem pontuado na decisão recorrida, comprovado o contexto de conluio para sonegar e fraudar a administração tributária, como ocorreu no caso em tela, o interesse comum é inerente, qual seja, disfarçar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária mediante elaboração de contrato de prestação de serviços entre duas pessoas jurídicas com o objetivo de dissimular a verdadeira relação de emprego e reduzir a incidência de tributo em benefício da contratante e do contratado.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo da petição intitulada “Razões Aditivas ao Recurso Voluntário” apresentada intempestivamente, e, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para aplicar a retroação da multa qualificada prevista no art. 44, §1º, VI, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23, reduzindo-a ao percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Mônica Renata Mello Ferreira Stoll

