



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	18470.732658/2021-46
ACÓRDÃO	9202-011.894 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	18 de março de 2026
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	GABRIEL BRAGA NUNES

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2016, 2017

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. REQUALIFICAÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO. REQUISITOS SEGURADO OBRIGATÓRIO. MODALIDADE EMPREGADO. DESSEMELHANÇA FÁTICA. INTERPRETAÇÃO DIVERGENTE DA LEI TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. REVOLVIMENTO PROBATÓRIO. NÃO CONHECIMENTO.

A ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas os tornam inaptos para demonstrar a divergência de interpretação, inviabilizando o conhecimento do recurso.

Merece não ser conhecido o recurso especial quando a decisão recorrida e o acórdão paradigmático partem de similar premissa jurídica, ostentado desfecho díspar em razão da valoração probatória ultimada pelas respectivas Turmas Julgadoras.

A pretensão de reexame dos fatos e provas obsta o conhecimento do recurso especial.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso especial interposto.

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira – Relatora

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Francisco Ibiapino Luz, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Cleberson Alex Friess (Suplente Convocado), Leonam Rocha de Medeiros, Diogo Cristian Denny (Suplente Convocado), Leonardo Nuñez Campos (Suplente Convocado), Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela FAZENDA NACIONAL em face do acórdão nº 2102-003.438, proferido pela Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara desta eg. Segunda Seção de Julgamento que, por unanimidade de votos, por unanimidade de votos, rejeitou as preliminares e a decadência e, no mérito, deu provimento aos recursos voluntários apresentados pelo sujeito passivo, GABRIEL BRAGA NUNES, e pela responsável solidária, a GLOBO S/A.

Colaciono, por oportuno, a ementa e o respectivo dispositivo do acórdão recorrido:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2016, 2017

LANÇAMENTO FISCAL. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Descabe falar em nulidade do auto de infração quando o ato administrativo estiver revestido das formalidades legais, em que o relatório fiscal seus anexos contêm os elementos indispensáveis para compreender o lançamento fiscal e seus fundamentos, facultando ao sujeito passivo o pleno exercício do direito de defesa.

ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

É infundada a alegação de nulidade do lançamento quando a administração tributária não adotou critério jurídico inovador, distinto daquele até então praticado, em relação ao sujeito passivo e fato gerador, com aplicação de nova interpretação de forma retroativa.

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO. FATO GERADOR. TABELA PROGRESSIVA. AJUSTE ANUAL.

Na hipótese de omissão de rendimentos do trabalho recebidos de pessoa jurídica, sujeitos à tabela progressiva e ajuste anual, o fato gerador do imposto de renda aperfeiçoa-se no dia 31 de dezembro do respectivo ano calendário.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE (ADC) Nº 66/DF. ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL (ADPF) Nº 324/DF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO (RE)

Nº 958.252/MG, PARADIGMA DO TEMA 725/STF. ART. 129 DA LEI Nº 11.196, DE 2005. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INTELECTUAIS, EM CARÁTER PERSONALÍSSIMO OU NÃO, POR MEIO DE PESSOA JURÍDICA. TERCEIRIZAÇÃO DA ATIVIDADE-FIM. COMPATIBILIDADE CONSTITUCIONAL.

Extrai-se das decisões vinculantes do STF que a contratação de sociedade prestadora de serviços intelectuais, inclusive artísticos, mesmo que em caráter personalíssimo, é opção constitucionalmente válida, submetendo se apenas ao regime fiscal e previdenciário próprio das pessoas jurídicas. Presume-se a sua licitude desde que o contrato corresponda à realidade, ausente fraude, simulação ou, mesmo, o abuso de direito, a fim de ocultar a relação de emprego com o tomador dos serviços.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INTELECTUAIS. PRESENÇA DA RELAÇÃO DE EMPREGO. REQUALIFICAÇÃO DOS FATOS. COMPETÊNCIA LEGAL DA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. DOCUMENTO VALIDADO.

As premissas fixadas pelo STF sobre a validade da prestação de serviços intelectuais mediante pessoa jurídica não excluem a competência da administração tributária para fiscalizar a legalidade e regularidade dessa contratação, reclassificando os fatos jurídicos à luz da primazia da realidade, fundamentada na prevalência da substância sobre a forma, quando identificada a utilização fraudulenta da pessoa jurídica para dissimular a relação de emprego.

PESSOA JURÍDICA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INTELECTUAIS PELO SÓCIO. ARTISTA. ELEMENTOS DA RELAÇÃO DE EMPREGO. SUBORDINAÇÃO. REQUISITOS.

A subordinação é o elemento mais contundente para a caracterização da relação de emprego. Para efeito de reconhecer a relação de emprego e a ilicitude na contratação de pessoa jurídica prestadora de serviços artísticos, em caráter personalíssimo, com designação de obrigações a sócios da sociedade prestadora, é inviável considerar apenas a subordinação estrutural ou a subordinação objetiva como elementos de prova. Cabe à fiscalização demonstrar a subordinação jurídica na concepção tradicional de submissão direta aos poderes diretivo, regulamentar e disciplinar do contratante, dentre outros, que eliminam autonomia e riscos do negócio próprios dos contratos de natureza civil.

PESSOA JURÍDICA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INTELECTUAIS PELO SÓCIO. ARTISTA. EMISSORA DE TELEVISÃO. PROVA DA RELAÇÃO DE EMPREGO. COMPROVAÇÃO DE FRAUDE E CONLUÍO. INEXISTÊNCIA.

É insubsistente o lançamento fiscal quando a autoridade fiscal não comprova o elemento subordinação na relação entre artista e emissora de televisão, tampouco os fatos narrados e provas dos autos corroboram a fraude e o conluio

para simular o recebimento de valores a título de serviços artísticos por meio da interposição da pessoa jurídica contratada. (f. 2.022/2.025)

Dispositivo: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e a decadência e, no mérito, dar provimento aos recursos voluntários. (f. 2.025)

Cientificada, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou recurso especial (f. 2.056/2.141) alegando dissídio interpretativo quanto à matéria “**subordinação estrutural/objetiva como suficiente à caracterização de relação empregatícia, na contratação de pessoa jurídica prestadora de serviços artísticos, em caráter personalíssimo, com designação de obrigações a sócios da sociedade prestadora**”, trazendo à baila duas decisões paradigmáticas: os acórdãos nºs 2201-010.447 e 2402-006.976.

O despacho inaugural de admissibilidade – *vide* f. 2.145/2.172 – concluiu que

a matéria subordinação estrutural/objetiva como suficiente à caracterização de relação empregatícia, na contratação de pessoa jurídica prestadora de serviços artísticos, em caráter personalíssimo, com designação de obrigações a sócios da sociedade prestadora não pode ter seguimento à Instância Especial. Diante do exposto, com fundamento no art. 118, do Anexo do Ricarf, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023, proponho que seja **NEGADO SEGUIMENTO ao Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional.**

Contra o seguimento parcial manejado agravo – *vide* f. 2.145/2.172 –, que veio a ser acolhido para que

d[ado] seguimento ao Recurso Especial relativamente à matéria “subordinação estrutural/objetiva como suficiente à caracterização de relação empregatícia, na contratação de pessoa jurídica prestadora de serviços artísticos, em caráter personalíssimo, com designação de obrigações a sócios da sociedade prestadora”, **exclusivamente no que se refere ao paradigma Acórdão nº 2201-010.447.**

Contrarrazões apresentadas pela responsável solidária, GLOBO PARTICIPAÇÕES S/A (f. 2.281/2.321) pedindo, em caráter preliminar, o não conhecimento do recurso, porque, ao seu sentir,

- i) não há (nem a PGFN demonstrou) divergência de interpretação da legislação tributária entre o ACÓRDÃO RECORRIDO e o ACÓRDÃO PARADIGMA nº 1 (art. 118, caput, e §§ 1º, 8º, do RICARF);
- ii) o ACÓRDÃO PARADIGMA nº 1 contraria precedentes vinculantes e com eficácia *erga omnes* do Plenário do STF, já transitados em julgado (art. 118, § 12, inciso III, alíneas “b” e “d”, do RICARF); e

iii) a discussão quanto à existência de relações de emprego objeto do ACÓRDÃO PARADIGMA nº 1 já havia sido considerada renunciada na esfera administrativa na data da interposição do RECURSO ESPECIAL pelo próprio CARF, conforme entendimento adotado pelo Acórdão nº 2201-011.805, de 09.07.2024, que julgou os embargos opostos contra o ACÓRDÃO PARADIGMA nº 1 (art. 118, § 12, inciso II, do RICARF).

No mérito, declinou razões para justificar a manutenção da decisão recorrida.

O sujeito passivo, GABRIEL BRAGA NUNES, apresentou suas contrarrazões (f. 2.447/2.460), dizendo esperar que,

nos moldes que determina o artigo 99 do RICARF - seja aplicado o entendimento já pacificado sobre a matéria no âmbito do E. STF (Tema Vinculante n.º 725 e ADC n.º 66) e, conseqüentemente, seja desprovido o Recurso Especial da União, para que seja integralmente mantido o Acórdão (embasado na ausência de provas da suposta relação de trabalho), que nulificou o Auto de Infração em referência, por ser medida de Direito e de Justiça.

Às f. 2.468/2.487, a GLOBO S/A informou que,

[e]m 07.04.2025 (após o protocolo das contrarrazões), a 2ª Turma do STF deu provimento ao Agravo Regimental (AgRg) interposto pela RESPONSABILIZADA na Rcl nº 65.559 e CASSOU o “ACÓRDÃO PARADIGMA” nº 2201-010.447 (entre outros), por violação aos precedentes vinculantes (RE nº 958.252, ADPF nº 324 e a ADC nº 66) e com eficácia *erga omnes* do Plenário do STF.

Ao final,

[r]eiter[ou] todos os pedidos feitos nas contrarrazões, seja para que o RECURSO ESPECIAL não seja conhecido, seja para que não seja provido.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Relatora.

Passo a aferir o preenchimento dos requisitos intrínsecos e extrínsecos do recurso especial de divergência com relação à única matéria devolvida a esta instância especial – qual seja, a **“subordinação estrutural/objetiva como suficiente à caracterização de relação empregatícia, na contratação de pessoa jurídica prestadora de serviços artísticos, em caráter personalíssimo, com designação de obrigações a sócios da sociedade prestadora.”**

Registro que o fato noticiado de ter sido o acórdão paradigma nº 2201-010.447 cassado pela Corte Constitucional, “após o protocolo das contrarrazões”, é inapto obstar, *prima facie*, a análise do preenchimento dos pressupostos de admissibilidade.

O § 12 do art. 118 do Regimento Interno do CARF (RICARF) aduz, em seu inc. II, que não servirá como paradigma o acórdão “que, **na data da interposição do recurso**, tenha sido reformado ou objeto de desistência ou renúncia do interessado na matéria que aproveitaria ao recorrente.” Se o comando de cassação foi proferido pelo Supremo Tribunal Federal após a interposição de contrarrazões, certo que, à época da interposição do recurso especial, o acórdão subsistia, podendo, em tese, prestar amparo a divergência.

Tampouco me convenço da alegação, trazida em sede de contrarrazões, de que na data do exame de admissibilidade do RECURSO ESPECIAL (seja na data do DESPACHO EM AGRAVO feito em 16.12.2024, seja na data do novo exame que será feito por esta E. Turma da CSRF), **o ACÓRDÃO PARADIGMA nº 1 contraria decisões plenárias do STF, tanto em sede de repercussão geral (RE nº 958.252, trânsito em julgado em 15.10.2024), quanto em sede de controle concentrado (ADPF nº 324, trânsito em julgado em 28.09.2021, e ADC nº 66, trânsito em julgado em 27.03.2021)** (...) [o que encontraria óbice no que dispõe o art. 118, § 12, III, “b” e “d” do RICARF.]

As decisões que chancelaram a terceirização da atividade-fim ou reconhecem a compatibilidade do art. 129 da Lei do Bem com a liberdade de iniciativa, disposta no inc. IV do art. 1º da Constituição Federal não vedam a atuação das autoridades fazendárias para, no caso concreto, requalificar os negócios pactuados no papel, caso consigam demonstrar não espelhar a realidade. São teses abstratas que podem, ou não, serem subsumidas às situações postas sob escrutínio.

Interessante notar que nas próprias contrarrazões reconhecida a necessidade de “demonstrar que o desfecho dos referidos processos foi diferente em razão da valoração feita pelos respectivos julgadores acerca dos elementos probatórios de cada caso.” Concluiu que “os termos ‘prova’, ‘acervo probatório’ e afins são repetidos mais de dez vezes ao longo da subseção III.2 do RECURSO ESPECIAL”, justamente quando quis argumentar ser a matéria eminentemente probatória, descolada de mera aplicação de tese jurídica abstratamente firmada. Não vislumbro, por essa razão, qualquer violação às al. “b” e “d” do inc. III do § 12 do art. 118 do RICARF, de modo que válido, em princípio, o acórdão paradigma nº 2201-010.447 para a tentativa de comprovação do dissídio.

Passemos ao cotejo tanto das teses jurídicas estampadas como das situações delineadas, de modo a aferir a (in)existência de similitude fática capaz de (não) comprovar a dissidência interpretativa:

ACÓRDÃO RECORRIDO	PARADIGMA Nº 2201-010.447
--------------------------	----------------------------------

RELATÓRIO

Segundo o relato da fiscalização tributária, a contratação mediante pagamentos à pessoa jurídica “Ágora Produções Ltda” foi uma forma de ocultar o vínculo empregatício entre a “Globo S/A” e o autuado, com a finalidade de promover economia tributária ilícita.

Dessa forma, os valores recebidos pela pessoa jurídica “Ágora Produções Ltda” foram reclassificados como rendimentos do trabalho tributáveis na pessoa física, considerando a identificação pela autoridade lançadora dos pressupostos da relação de emprego entre o artista e a empresa “Globo S/A”.

Em seu relatório a fiscalização identificou trabalho prestado por pessoa física, personalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação, nos moldes da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT).

Como elementos adicionais para justificar a tributação na pessoa física, indicou a existência de contrato genérico e descrição superficial nas notas fiscais emitidas, ausência de estrutura própria da “Ágora Produções Ltda”, pagamentos independentemente da prestação de serviços, oferecimento de plano de saúde, atividade idêntica à de outros profissionais com vínculo empregatício formal com a “Globo S/A” e cessão de direitos patrimoniais diretamente ao produtor das obras audiovisuais.

Em face da natureza artística dos serviços, em caráter personalíssimo, afirma a autoridade tributária que o art. 129 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, declarado constitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF), não impede a lavratura de auto de infração a fim de resguardar a aplicação da legislação tributária e previdenciária, quando caracterizada a relação de emprego. Registra ainda que a “Globo S/A” e o artista estabeleceram acordo para pagamento de remuneração pelo trabalho por meio de pessoa jurídica por ele constituída, utilizando-

RELATÓRIO

Assim, a fiscalização caracterizou os sócios das empresas prestadoras de serviço como sendo segurados empregados da tomadora de serviço, por se tratar de serviço prestado por pessoa física, com caráter de personalidade, não-eventualidade, onerosidade e subordinação, nos termos do art. 12, I, “a” da Lei nº 8.212/91 c/c arts. 2º e 3º da CLT. Ademais, considerou que “as atividades desenvolvidas por tais profissionais eram não eventuais e estavam inseridas na regular dinâmica do empreendimento para o alcance dos objetivos empresariais da GLOBO, o que caracteriza a subordinação objetiva”, o que caracteriza o vínculo empregatício tendo em vista que o trabalhador se encontra inserido na estrutura da empresa, prestando serviços indispensáveis à consecução dos objetivos empresariais da contratante

VOTO

Ou seja, **o fiscal não reconhece qualquer relação de emprego, mas apenas efetua o lançamento das contribuições advindas de uma relação jurídica que ocorre na prática. Isto é o que se extrai do já citado art. 229, §2º, do Decreto nº 3.048/99 (RPS). Isto porque o trabalho do auditor é, sob pena de responsabilidade funcional, constituir o crédito tributário pelo lançamento, nos termos do art. 142 do CTN. Sendo assim, não traz reflexos nestes autos eventual sentença trabalhista favorável à RECORRENTE.**

(...)

A autoridade fiscal apresentou no Relatório Fiscal diversos argumentos que convergem para a constatação de que houve a contratação de pessoas físicas por interposta empresa e demonstrou a existência dos elementos caracterizadores da relação de emprego. Assim, constatou a ocorrência da relação empregatícia, dissimulada em contratação de pessoa jurídica.

se de relação jurídica simulada, objetivando a exoneração mútua da incidência tributária.

VOTO

(...)

Da leitura dos precedentes vinculantes resta claro que o STF tem reconhecido a licitude de outras formas de contratação de trabalhadores, além do regime da CLT, dentre elas a prestação de serviços por pessoa jurídica - a denominada "Pejotização" -, em favor da prevalência de determinados princípios, tais como a livre iniciativa, liberdade econômica, valorização do trabalho humano e autonomia de vontade das partes.

Nos últimos anos é nítida a pretensão de flexibilizar as normas trabalhistas, com alterações e acréscimos de dispositivos na própria CLT, de forma a adequá-la à evolução dos meios de produção.

Como norteador de ideias, favorecer a liberdade das pessoas para definir as escolhas organizacionais e os modelos de negócio da atividade empresarial.

Nessa atual concepção, a prestação de serviços intelectuais por profissional com salário mais alto, formação técnica específica e teoricamente sabedor de seus direitos trabalhistas e, portanto, capaz de fazer uma escolha consciente, não parece entrar em conflito com o modelo de contratação por meio de pessoa jurídica, da qual é sócio, diferentemente da contratação de trabalhador com salário menos expressivo, tido como hipossuficiente, em condição de vulnerabilidade e precarização, incompatível com a lógica adotada na CLT de garantir a proteção dos direitos trabalhistas fundamentais.

Embora o STF admita a licitude da contratação de trabalhadores mediante a prestação de serviços por pessoa jurídica, opção constitucionalmente admitida, não convalida essa modalidade sem qualquer

(...)

Assim, com base na legislação, foram estabelecidos quatro requisitos para a constatação da relação de emprego, os quais devem necessariamente estar presentes nos contratos: não eventualidade, pessoalidade, onerosidade e subordinação.

Presentes esses requisitos, tem-se a existência de uma relação empregatícia com todos os direitos e deveres dela decorrentes.

A solução do ponto central da controvérsia passa obrigatoriamente pela avaliação do conjunto probatório carreado aos autos.

O fato de haver contratos firmados com pessoas jurídicas para a prestação de serviços, com notas emitidas por tais PJs, não tem o condão de afastar as obrigações tributárias caso se entenda na espécie que houve prestação de serviços diretamente pelos sócios das PJs contratadas mediante os elementos caracterizadores de uma relação empregatícia.

(...)

Cumprе ressaltar que **a autoridade fiscal analisou, mediante as documentações e informações obtidas, as características dos pagamentos e os detalhes sobre as contratações efetuadas pela RECORRENTE,** como segue trecho do relatório fiscal (fl. 54):

(...)

A análise destes contratos e constatações feitas pela autoridade fiscal permite compreender que os sócios das PJs contratadas desempenham seu trabalho com base na estrutura organizacional da empresa RECORRENTE, sendo evidente a relação de emprego entre ambos.

Mediante a análise da contabilidade da RECORRENTE, por exemplo, constatou a totalidade dos pagamentos efetuados às empresas contratadas e os dados destas. Munida de tais dados, a autoridade fiscal

controle.

De fato, a licitude da contratação da pessoa jurídica depende da ausência de fraude. Segundo o entendimento que predomina na Corte Suprema, é válida a contratação desde que corresponda à realidade, isto é, de que não haja relação de emprego com a tomadora dos serviços, com subordinação e outras obrigações típicas do contrato de trabalho trabalhista, hipótese em que configuraria fraude.

(...)

As premissas fixadas pelo STF nas decisões sobre terceirização não corroboram a conclusão de que a administração pública, por meio dos seus agentes fiscais, está impedida de desqualificar as relações jurídicas estabelecidas com base no art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005.

Nada disso, as manifestações são hábeis para validar a possibilidade de controle da legalidade e regularidade da contratação de pessoa jurídica, por intermédio da instauração do regular procedimento fiscal.

Ao mesmo tempo que afasta a presunção de fraude na terceirização da atividade fim, incluindo a denominada “Pejotização”, a Corte Suprema deixa claro que devem ser coibidos o abuso de direito e a simulação, comportamentos tidos como fraudulentos, quando da utilização de modelos de divisão de trabalho diferentes daquele consubstanciado na relação empregatícia disciplinada pela CLT. **Enfim, o exame dos autos não confirma a inobservância da decisão plenária do STF no julgamento da ACD nº 66/DF, mesmo porque o lançamento jamais questionou a constitucionalidade do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005.**

(...)

Sem qualquer dúvida a subordinação é o elemento mais contundente para a caracterização da relação de emprego.

realizou pesquisa sobre as empresas nos sistemas da Receita Federal e, a partir do cruzamento de diversas informações (como DIRFs, GFIPs, quantidade de empregados, sócios com vínculo empregatício com a RECORRENTE, notas fiscais, etc.), concluiu pela existência de relação de emprego entre os denominados “intervenientes” e a RECORRENTE.

(...)

A inserção do trabalhador na estrutura organizacional e funcional e o dever de tais trabalhadores se submeterem a diretrizes da RECORRENTE, inclusive com a possibilidade de submissão a poder disciplinar.

(...)

Ora, de acordo com as lições acima, a subordinação fica evidenciada quando o modo de realizar a prestação dos serviços não decorre da autonomia da vontade do empregado, mas sim da orientação proveniente do empregador, que detém o poder de direção sobre a atividade que o empregado desempenhará.

(...)

Análise Caso a Caso

A RECORRENTE apresentou alguns argumentos relativos a **contratos específicos**, os quais seguem abaixo analisados.

Para embasar a lavratura do auto de infração, o TVF reproduz, em tópico separado, fundamentos doutrinários e jurídicos acerca dos pressupostos para a configuração do vínculo empregatício.

(...)

Referindo-se à fundamentação do lançamento fiscal, cabe reproduzir os seguintes trechos do TVF (fls. 71/79):

(...)

A decisão recorrida reconhece abertamente que a fiscalização utilizou no lançamento presunção para caracterizar a subordinação.

(...)

A presunção de legitimidade do ato administrativo **não exclui o dever de prova da fiscalização, uma vez que a formalização dos contratos de prestação dos serviços ocorreu entre as pessoas jurídicas “Ágora Produções Ltda” e “Globo S/A”.**

A prova robusta e inequívoca, a que alude o órgão julgador, incumbe, em primeiro lugar, à fiscalização tributária.

Compete ao Fisco o ônus (ou dever) probatório da existência do vínculo de emprego, porquanto a prova dos fatos jurídicos cabe a quem tem interesse em fazer prevalecer o que afirma.

Então, a fim de aferir a subordinação na relação de prestação de serviços, sobretudo quando do abuso da personalidade jurídica para burlar a legislação fiscal, previdenciária e trabalhista, passou a ser fundamental a demonstração de nítidos traços de subordinação na sua concepção tradicional de submissão direta às ordens e instruções do empregador, onde este detém o controle sobre a forma, tempo e modo de realização do trabalho. A despeito da participação integrativa do trabalhador na atividade da empresa contratante, é necessária a demonstração da existência de poder diretivo,

fiscalizatório, regulamentar e disciplinar do empregador, que eliminam autonomia e riscos do negócio próprios dos contratos de natureza civil, ainda que os elementos da subordinação não se configurem integralmente na forma de meios pessoais e diretos de comando para a prestação dos serviços. É dizer, comprovar o poder de interferência do contratante sobre o cotidiano do trabalhador, que limita a sua autonomia de vontade na prestação dos serviços, expressa pela intensidade de ordens do poder diretivo e dependência hierárquica quanto ao modo de prestar os seus serviços.

(...)

Ao compulsar os autos, não identifiquei prova documental que comprove a determinação pela “Globo S/A” do modo de execução dos serviços, do poder diretivo e regulamentar, assim como da possibilidade de impor sanções disciplinares ao autuado, pessoa física, a exemplo de advertências pelo descumprimento de horários ou metas de produção, nos moldes de uma relação de emprego. Tudo isso, se houvesse a identificação, com base em regras concretas e do cotidiano da prestação dos serviços.

(...)

Nada nos autos dá suporte à afirmação convicta da fiscalização que atores e atrizes não escolhem o momento que irão ensaiar e gravar, razão pela qual seria impossível haver autonomia para definir datas, locais e horários de gravação por sua conta. Cuida-se de mera suposição, apenas.

Em suas razões de agravo, argumenta a Procuradoria da Fazenda Nacional que [n]ote-se que a similitude fático-jurídica é evidente. **Em todos os processos a GLOBO figurava no pólo passivo da autuação. Ademais, em todos os casos se analisaram os contratos entabulados entre a GLOBO e as pessoas jurídicas, com cláusulas padrão. E, em todos os feitos, a autoridade fiscal entendeu que estavam presentes os requisitos da relação de emprego entre a GLOBO e os sócios pessoas físicas (artistas).** Entretanto, apesar da similitude fático-jurídica, os Colegiados chegaram a conclusões diversas no que toca à pejotização. As

turmas prolatoras dos paradigmas, destoando do Colegiado *a quo*, entenderam que deveriam ser desconsiderados os contratos firmados com as pessoas jurídicas interpostas, tendo em vista estarem presentes os elementos caracterizadores de uma relação empregatícia entre a GLOBO e os sócios pessoas físicas (“intervenientes”).

O cotejo das situações postas em confronto revelam, a meu aviso, a impossibilidade de rotular a similitude fático-jurídica como evidente, muito antes pelo contrário. Na decisão paradigmática, após análise abrangente concluindo pela reclassificação dos negócios pactuados, passa a analisar, em apartado, contratos celebrados entre a emissora e alguns artistas. Se fossem todos os contratos idênticos, despicienda seria a análise individualizada. Bastaria demonstrar a identidade para que as mesmas conclusões fossem replicadas.

Robustece o fato de a divergência ter se dado em análise de provas a carência de divergência, ao menos explícita, quanto as premissas que escoraram tanto o acórdão paradigma quanto o paragonado.

Em primeiro lugar, em ambos reconhecida a possibilidade de utilização de uma pessoa jurídica para fins da prestação do serviço, ressalvando o exercício do poder de polícia da Administração Pública, caso devidamente comprovada a conduta antijurídica.

E, no que tange especificamente à subordinação, igualmente deixo de vislumbrar uma clara divergência. Isso porque, dito na decisão recorrida que,

[c]omo requisito para caracterizar a subordinação com o tomador dos serviços na terceirização de mão de obra, **a evolução da legislação sinaliza que a relação de emprego deve tomar por base o conceito clássico de subordinação na prestação de serviços pelo trabalhador**, na qual existe submissão direta e habitual aos poderes diretivo, regulamentar, fiscalizatório e disciplinar do tomador dos serviços.

Na decisão paradigmática entendo haver posicionamento em sentido análogo. Confira-se o seguinte excerto:

Ademais, quanto à subordinação, como bem destacou o DRJ de origem, a capacidade intelectual/artística, por si só, não exclui a caracterização da subordinação.

Nestes termos, cito ensinamentos de Alice Monteiro de Barros (...):

O fato de ser executado um trabalho intelectual não descaracteriza o liame empregatício, desde que presentes os pressupostos fáticos do art. 3º da CLT. Inexiste, portanto, incompatibilidade jurídica e moral entre o exercício dessa modalidade de trabalho e a condição de empregado. **A subordinação que existe no trabalho intelectual é rarefeita e apresenta várias outras características, entre as quais alguns autores incluem a participação**

integrativa da atividade do prestador no processo produtivo empresarial (subordinação jurídica objetiva). Essa subordinação objetiva, entretanto, não é suficiente para o reconhecimento da relação de emprego, exatamente porque ela poderá ocorrer também no trabalho autônomo. Logo, será necessário, ainda, que essa participação integrativa do trabalhador no processo produtivo implique consequente submissão às diretivas do empregador acerca da prestação de serviços e ao poder disciplinar.

Ora, de acordo com as lições acima, **a subordinação fica evidenciada quando o modo de realizar a prestação dos serviços não decorre da autonomia da vontade do empregado, mas sim da orientação proveniente do empregador, que detém o poder de direção sobre a atividade que o empregado desempenhará.**

Parece-me que, em ambos, exigido um *plus* quanto ao poder exercido sobre o prestador de serviço para que seja possível falar em subordinação. **Dessemelhantes as situações confrontadas, bem como ausente explícita divergência da premissa jurídica utilizada, merece ser negado seguimento ao recurso especial fazendário.**

Por derradeiro, para elidir as conclusões alcançadas pela decisão recorrida, mister o revolvimento do acervo fático-probatório, vedado nesta instância especial – aplicável, *mutatis mutandis*, o verbete sumular de nº 7 do STJ. Seja pela dessemelhança das situações fáticas descortinas, seja pela similaridade das premissas jurídicas apresentadas, seja pela necessidade de revolvimento do arcabouço fático-probatório, **o juízo de admissibilidade há de ser negativo.**

Não conheço do recurso especial fazendário, portanto.

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira