



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>16539.720001/2020-98</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1401-006.990 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	10 de junho de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	GLOBO COMUNICAÇÃO E PARTICIPAÇÕES S.A.
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2015

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

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

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

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

No caso presente, a fiscalização limitou-se, notadamente para a verificação da eventual presença do elemento subordinação, à análise dos contratos

celebrados, sem avançar sobre a maneira como, na prática, ocorria a interação entre contratante e contratada, restando insuficientemente demonstrada a ocorrência de simulação, tanto quanto a existência do elemento subordinação, fundamental para a caracterização da relação empregatícia.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao pedido de diligência, superar as preliminares de nulidade do auto de infração e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Fernando Augusto Carvalho de Souza e Luiz Augusto de Souza Gonçalves. Manifestou intenção de fazer declaração de voto o Conselheiro Daniel Ribeiro Silva.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva - Relator e Redator ad hoc

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente e Relator ad hoc), Cláudio de Andrade Camerano, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Lucas Issa Halah (Relator original cujo voto já havia sido registrado anteriormente), Andressa Paula Senna Lísias. Gustavo de Oliveira Machado (suplente convocado presente na sessão) não participou dessa votação.

## RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra o Recorrente visando à exigência da multa de ofício isolada prevista no artigo 9º da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002, em decorrência da suposta falta de retenção de Imposto de Renda sobre os rendimentos pagos no ano-calendário de 2015, bem como dos juros moratórios isolados, calculados desde a data prevista para o recolhimento imposto de renda na fonte supostamente devido, até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual das pessoas físicas supostamente beneficiárias dos pagamentos feitos pelo Recorrente.

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

O Relatório Fiscal analisa individualmente a relação com cada contratado.

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

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

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

Cientificado, o Recorrente interpôs Impugnação, a seguir sintetizada nas palavras da autoridade julgadora *a quo*:

“Cientificada da autuação em 31 de janeiro de 2020 (fls. 10.901), a autuada apresentou impugnação em 28/02/2020 (fls. 11.941), alegando em síntese que:

**DO PEDIDO DE APENSAÇÃO PARA JULGAMENTO CONJUNTO.**

Pede que este processo seja apensado e julgado conjuntamente com o processo nº 16539.720015/2019-78, que trata da contribuição previdenciária destinada ao financiamento da aposentadoria especial e dos benefícios decorrentes do grau de incidência de incapacidade laborativa associada aos riscos ambientais do trabalho (GIILRAT) e das contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundos (terceiros), uma vez que ambos foram formalizados a partir dos mesmos elementos de prova. O julgamento conjunto seria necessário em razão da conexão e para evitar decisões divergentes.

#### DA IMPROCEDÊNCIA DOS AUTOS EM FUNÇÃO DA IMPROCEDÊNCIA DOS AUTOS PREVIDENCIÁRIOS.

A impugnante se reporta a todos os argumentos aduzidos na impugnação apresentada naquele processo, a fim de que eles integrem a impugnação apresentada nos presentes autos, como se nela estivessem transcritos. Afirma que, demonstrada a inexistência de vínculo empregatício entre a impugnante e os sócios das pessoas jurídicas contratadas, impõe-se o reconhecimento das contribuições lançadas nos autos previdenciários e também da multa inserida no Auto de Infração ora sob julgamento.

#### DA INOCORRÊNCIA DE INFRAÇÃO QUE DARIA RESPALDO À EXIGÊNCIA DA MULTA DE OFÍCIO E DOS JUROS ISOLADOS LANÇADOS.

Argumenta que o IRF incidirá e deverá ser retido pela fonte pagadora quando houver o pagamento a pessoas físicas, sejam eles decorrentes de trabalho assalariado ou não. Ou seja, para fins de exigência de determinação da responsabilidade pela retenção, é fundamental saber quem foi o beneficiário do rendimento. No presente caso, os pagamentos foram efetuados a pessoas jurídicas.

Para justificar a incidência do IRF e imputar à Globo a responsabilidade pela infração correspondente à ausência de retenção, a fiscalização invocou os art. 123, 116 e 142, todos do CTN, e o § 2º do art. 229 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999. Contudo, como demonstrado na impugnação aos autos previdenciários, os citados artigos do CTN não autorizam a desconsideração de atos ou negócios jurídicos regularmente praticados entre pessoas jurídicas e o §2º do art. 229 do RPS é norma voltada para fins exclusivamente previdenciários, de modo que não poderia servir de fundamento para a reclassificação dos rendimentos com vistas à incidência de IRF.

Alega que, ao quantificar o valor da multa e dos juros supostamente devidos, a Autoridade consolidou os rendimentos pagos em bases mensais e considerou que o fato gerador do IRF teria ocorrido no último dia de cada mês. Porém, como não identificou as datas de pagamento, uma vez que a apuração se deu a partir dos valores lançados em contas de despesa, incorreu em erro material, que é vício insanável.

#### DOS PAGAMENTOS REALIZADOS ÀS PESSOAS JURÍDICAS CONTRATADAS PELA EXPLORAÇÃO DE DIREITOS PATRIMONIAIS.

Ao calcular o IRF supostamente devido, a fiscalização considerou não apenas os valores de natureza salarial (que compuseram a base de cálculo das contribuições lançadas), mas também os valores relativos a direitos patrimoniais, escriturados nas seguintes contas contábeis:

Código da Conta	Descrição
431001	Direitos Autorais e Conexos
431003	Direitos de Licenciamento
431011	Direitos Autorais Musicais
431012	Direitos Artísticos Musicais

A fiscalização fundamenta a incidência de IRF sobre os valores escriturados nas contas acima com base no inciso VII do art. 45 do RIR. O referido dispositivo afirma que os valores recebidos em contrapartida pela exploração de direitos autorais serão tributáveis como rendimentos do trabalho não assalariado quando esses direitos estiverem sendo explorados diretamente pelo autor ou criador do bem ou da obra. No caso em questão, a impugnante argumenta que os direitos não foram explorados diretamente pelos autores, uma vez que eles os cederam às pessoas jurídicas. A caracterização do vínculo empregatício não justifica a realocação de ofício dos valores pagos pela exploração dos direitos patrimoniais para os sócios.

Alega ainda que o inciso VII do art. 45 do RIR não tem base legal.

#### DO REAJUSTAMENTO DA BASE DE CÁLCULO DO IRF.

Argumenta que o reajustamento da base de cálculo somente é cabível nas hipóteses em que a fonte pagadora assume expressamente o ônus do IRF. Tal assunção não pode ser presumida pela simples ausência de retenção, especialmente quando motivada pelo entendimento de que o imposto não seria devido.

#### DA RETIFICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PARA DEDUZIR O VALOR DOS TRIBUTOS PAGOS PELAS PESSOAS JURÍDICAS CONTRATADAS.

Defende que ainda que se entenda válido atribuir aos sócios as receitas auferidas pelas pessoas jurídicas contratadas, deveriam ser abatidos da base de cálculo do IRF que supostamente deixou de ser retido, os valores relativos aos tributos incidentes sobre as mesmas receitas e já pagos pelas pessoas jurídicas. Tal dedução se impõe em nome da moralidade administrativa e para evitar enriquecimento ilícito por parte da Fazenda Pública.

#### DA DESQUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO PELA NÃO OCORRÊNCIA DE SONEGAÇÃO.

Aduz que a qualificação da multa exige a demonstração do dolo na conduta do contribuinte. Apresenta decisões do CARF sobre o tema e afirma que não houve, no caso, intuito de enganar o fisco ou lhe esconder atos e negócios, mas mera interpretação divergente sobre a forma de prestação dos serviços contratados.

Argumenta que sua interpretação encontra amparo na justiça do trabalho e no STJ, bem como afirma que, em fiscalizações relativas à anos-calendário anteriores, não houve a qualificação da multa. Alega ainda que a multa de 150% é inconstitucional, pois viola o princípio do não confisco.

Por essas razões, considera indevida a qualificação da multa.

Por fim, requer que seja o Auto de Infração julgado improcedente.”

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

- Enxergou clara conexão entre o presente processo e o processo de nº 16539.720015/2019-78, asseverando que ambos foram submetidos à mesma turma de julgamento para evitar a prolação de decisões conflitantes.
- Asseverou que os autos de infração previdenciários foram julgados procedentes, o que seria suficiente para afastar o argumento de que a improcedência deles implicaria a improcedência também do auto ora sob questão. Adotou, assim, as mesmas razões de mérito lá encampadas.
- Afirmou que a autuação não careceria de base legal, já que o artigo 229 do Decreto nº 3.048/99 (Regulamento da Previdência Social) teria respaldo nos artigos 142 e 149, VII do CTN. Assevera também que a autoridade administrativa estaria impossibilitada de avaliar, no âmbito do contencioso administrativo fiscal, a legalidade do art. 229 do Decreto nº 3.048/99.
- Ressaltou não ter ocorrido descon sideração da personalidade jurídica (Art. 50 do Código Civil), sendo desnecessário, portanto, provimento judicial, e que os lançamentos apenas teriam requalificado os atos e negócios celebrados, para fins fiscais, atingindo os efeitos próprios dos negócios subjacentes à forma.
- Sobre o argumento da ora recorrente de que a possibilidade de prestação de serviço em caráter personalíssimo por pessoa jurídica foi expressamente admitida pelo art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, entendeu que tal dispositivo não teria revogado os dispositivos da CLT e da Lei nº 8.212 acerca da descon sideração de atos, demandando-se a seguinte interpretação harmônica que não retire da autoridade fiscal a autonomia superar irregularidades nas contratações (a presença dos elementos da relação de emprego):

*“Ora, o dispositivo em questão não operou a revogação da alínea “a” do inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212, de 1991, segundo a qual todo aquele que preste serviço de natureza não eventual, mediante subordinação e remuneração, enquadra-se como segurado empregado do Regime Geral de Previdência Social – RGPS. Do mesmo modo, o art. 3º da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, que define os requisitos da relação de emprego, permanece válido. O art. 9º do mesmo diploma legal dispõe que “serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação”.*

- Expressou a independência entre a Justiça do Trabalho e a Receita Federal, asseverando que “[n]ão há que se confundir o reconhecimento de vínculo empregatício com a consideração, para fins de cobrança das contribuições previdenciárias, da existência de relação entre a contratante e o segurado obrigatório do RGPS na categoria de empregado.”
- Concordou com a constatação fiscal de que haveria de fato relação de contratação pela Recorrente, de segurados empregados, explanando caso a caso a identificação

de 4 elementos da relação empregatícia (pessoalidade, habitualidade, onerosidade e subordinação).

- Rechaçou o argumento do Recorrente de que, no pior cenário, haveria cessão de mão de obra dos sócios pelas pessoas jurídicas contratadas, nos termos do § 3º do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, pois entendeu haver relação direta entre os sócios das pessoas jurídicas e a ora Recorrente.
- Afastou o argumento de que a autuação não poderia recair sobre os valores pagos a título de cessão de direitos autorais, alegando que o Relatório Fiscal deixou claro que tais rubricas não foram inseridas na base de cálculo, tendo sido incluídos apenas valores relativos à prestação de serviços.
- Afastou a existência de contrariedade com o entendimento firmado pelo STF na vinculação ao entendimento firmado pelo STF na ADPF nº 324 e no RE nº 958.252, pois não haveria terceirização, mas simulação no caso concreto.
- Acerca da qualificação da multa de ofício, entendeu que teria havido, no caso, planejamento tributário, entendido como a adoção do caminho lícito menos oneroso para atingir-se a um determinado fim. Entretanto, entendeu que a ilicitude para fins tributários teria surgido no momento em que se verificou a prática de simulação (quando se nota que a prática não corresponde à realidade), o que teria sido decorrente de atitude consciente. Analisando os fatos para verificar a existência de tal atitude consciente, ressaltou que o Fisco vêm questionando há bastante tempo o modelo de negócio adotado, havendo já, na época, decisões de primeira instância a seu respeito. Concluiu:

*“Nesse sentido, entendo que fatos narrados nos autos compõem um conjunto probatório hábil a fundamentar a conclusão de que os representantes da impugnante agiram de modo consciente ao dar a aparência de que havia pagamentos a pessoas jurídicas, quando, na verdade, tais pagamentos se referiam à remuneração por serviços subordinados prestados diretamente pelos sócios das pessoas jurídicas aparentemente contratadas.”*

- Sobre a alegada inconstitucionalidade por violação ao princípio do não confisco pela multa no patamar de 150%, asseverou não poder ser conhecida na esfera administrativa, nos termos do art. 26-A do Decreto 70.235, de 1972.
- Além destas razões colacionadas mediante alusão ao Acórdão de 1ª instância proferido nos autos do processo nº16539.720015/2019-78, enfrentou os demais argumentos constantes da Impugnação da seguinte maneira:
- Sobre a alegação de erro na identificação do momento de ocorrência dos fatos geradores (vício material insanável), decorrente da consolidação mensal dos lançamentos feitos à conta de despesas da Recorrente, entendeu que no quinto dia útil de cada mês, quando torna-se devido pagamento reconhecendo a Impugnante a despesa, já haveria o crédito dos rendimentos e assim configura-se o fato gerador do IRRF. Entendeu aplicável a Solução de Divergência COSIT nº 26, de 31 de outubro de 2013 a despeito de tratar ela de rendimentos pagos a pessoa jurídica, pois *“as pessoas jurídicas contratadas existiam, ainda que apenas de jure, e sequer foram*

*desconstituídas.”. Assim, o fato gerador do IRRF e da respectiva multa por não retenção não dependeria do crédito em conta bancária, mas do mero crédito contábil, marcado pelo registro dos valores devidos aos contratados na contabilidade da Impugnante.*

- Sobre o argumento de que *“o inciso VII do art. 45 do RIR apenas permite a tributação sobre os direitos autorais e obras artísticas como rendimentos do trabalho não assalariado quando explorados diretamente pelo autor ou criador e que, no caso concreto, os intervenientes, titulares dos direitos autorais, os cederam às pessoas jurídicas contratadas”,* a autoridade autuante entendeu ter restado demonstrado o vínculo empregatício direto entre as pessoas físicas e a Recorrente, o que permitiria concluir que os pagamentos efetuados a título de direitos autorais tiveram como beneficiários diretos as próprias pessoas físicas.
- Sobre o argumento de que o pagamento sem a retenção não implicaria a assunção do ônus dos tributos sobre ele incidentes, razão pela qual seria indevido o reajustamento da base de cálculo, entendeu a instância julgadora de origem que *“a expressão ‘quando a fonte pagadora assumir o ônus do tributo’, contida no art. 725 do RIR, refere-se à hipótese em que a fiscalização, tal qual ocorrido no presente caso, constate que a fonte, ao efetuar o pagamento dos rendimentos, deixou de efetuar o desconto do valor relativo ao IRF, atraindo para si o ônus financeiro desse tributo”,* já que as convenções particulares são inoponíveis ao Fisco, não podendo servir de base para a avaliação do cabimento do reajustamento.
- Afastou também o argumento de que, da base de cálculo da multa isolada, deveriam ter sido deduzidos os tributos já pagos pelas pessoas jurídicas. A autoridade julgadora entendeu que o argumento seria descabido pois eventual direito de crédito pela autuada em virtude do recolhimento pelas pessoas jurídicas beneficiárias dos pagamentos não teria natureza tributária, mas natureza cível.

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

- Vinculação do processo em epígrafe por ser “reflexo” dos lançamentos veiculados nos autos do processo 16539.720015/2019-78 (processo dito principal), razão pela qual o colegiado deveria determinar a baixa dos presentes autos em diligência para que assim seja sobrestado, aguardando-se até que seja proferida decisão de 2ª instância nos autos do processo dito principal, nos termos do artigo 6º, §5º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda nº 343, de 09.06.2015.
- Improcedência da autuação como decorrência da necessária improcedência dos autos de infração previdenciários objeto do processo nº 16539.720015/2019-78, remetendo-se aos argumentos tecidos no Recurso Voluntário interposto contra o acórdão da DRJ proferido naqueles autos.

- Improcedência da autuação por razões autônomas, quais sejam:
  - a. Ausência de respaldo legal à exigência da multa de ofício e dos juros isolados, já que os pagamentos foram realizados a pessoas jurídicas contra a missão de notas fiscais, em observância do art. 129 da Lei nº 11.196, de 21.11.2005. Sendo negócios lícitos, não poderiam ser desqualificados ou requalificados pela autoridade fiscal.
  - i. Os artigos 116, I e 142 do CTN, suscitados pela autoridade atuante para fundamentar os Autos de Infração, não autorizam a desconsideração de circunstâncias e negócios jurídicos efetivamente ocorridos e que tenham produzido os efeitos que lhes são próprios.
  - ii. Já o art. 116 parágrafo único do CTN não é autoaplicável, dependendo de regulamentação por lei ordinária, conforme entendimento Parecer nº 1.257/2000, da Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal, sob relatoria do Senador Romero Jucá, e voto da Ministra CÁRMEN LÚCIA na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2.446, cujo julgamento foi iniciado em 12.06.2020;
  - iii. A revisão de desconsideração do vínculo pactuado para fins previdenciários contida no art. 229, §2º, do Decreto nº 3.048/99, com redação dada pelo Decreto nº 3.265/99 (Regulamento da Previdência Social – RPS) não tem amparo em lei;
    - a) Ainda que o tivesse, é norma voltada para fins exclusivamente previdenciários, voltada à arrecadação das contribuições sociais previstas no art. 195 da Constituição.
  - iv. A falta de base legal é evidente, tendo motivado a autoridade julgadora de 1º grau a invocar novos fundamentos inovadores, quais sejam art. 9º da CLT, o art. 149, VII, do CTN e aos arts. 167, 168 e 169 do CC/02, o que viola os arts. 142 e 146 do CTN, implicando alteração do critério jurídico do lançamento.
  - v. Ainda que fosse possível a inovação, os novos fundamentos trazidos à baila seriam inaptos para sustentar os autos de infração:
    - a) o art. 9º da CLT é dispositivo direcionado específica e exclusivamente à legislação trabalhista; e
    - b) o art. 149, inc. VII, do CTN e os arts. 167 a 169 do CC/02 somente são aplicáveis à hipótese em que há dolo, fraude ou simulação, o que não ocorre no caso concreto (as provas carreadas aos autos demonstram claramente que o que existe, na verdade, é uma divergência na qualificação jurídica dos fatos).
- Nulidade ou Improcedência do Auto de Infração por vício material insanável consubstanciado no erro na identificação do aspecto temporal e do critério quantitativo do fato gerador, já que:

- a. A autuação considerou como data de ocorrência do fato gerador do IRRF cujo não recolhimento ensejou a aplicação da penalidade em questão a data do registro contábil da despesa correspondente aos pagamentos feitos pela Recorrente, que ocorre no mês ao qual correspondem os serviços prestados (entendimento supostamente calcado na SD COSIT nº 26/2013), consolidando sua apuração em bases mensais e assumindo a ocorrência do fato gerador no último dia de cada mês. Afirma o Recorrente que tal entendimento seria inaplicável ao Imposto de Renda das Pessoas Físicas, conforme reconhecido pela RFB na SC COSIT nº 07/2019, em respeito ao regime de caixa que rege a tributação das pessoas físicas, sendo que, no caso do IRRF, o fato gerador ocorre na data do efetivo pagamento do rendimento. Assevera ainda que a retenção mediante o efetivo pagamento é imperativo imposto pela Lei nº 9.250/95, art. 3º, parágrafo único<sup>1</sup>, e pela Lei nº 8.134/90, em seu art. 3º, pelo qual “[o] **Imposto de Renda na Fonte, de que tratam os arts. 7º e 12 da Lei nº 7.713**, de 22 de dezembro de 1988, **incidirá sobre os valores efetivamente pagos no mês.**” O RIR/99, art. 620, § 2º teria assim consolidado que o IRRF seria retido por ocasião de cada pagamento.
- Improcedência dos Autos de Infração, pois inseriu-se na base de cálculo os pagamentos realizados às pessoas jurídicas pela exploração de direitos patrimoniais (como direitos autorais, musicais e artísticos), e não apenas sobre os valores atribuídos à prestação de seus serviços. A justificativa atribuída pela Autoridade Fiscal para tanto seria o art. 45, VII do RIR/99, mas no entender do Recorrente o dispositivo não possui base legal e seria inaplicável visto que os direitos em questão foram explorados pela pessoa jurídica contratada, e não pelas próprias pessoas físicas. O Recorrente ainda afirmou que a caracterização do vínculo empregatício não justificaria a realocação, aos sócios, dos valores pagos a pessoas jurídicas pela exploração de direitos patrimoniais de autor, que podem ser cedidos a terceiros, como foram pelas pessoas físicas a suas respectivas sociedades, conforme admite a Lei nº 9.610/98, art. 49 e conforme admitia até 2021 o art. 980-A, § 5º do Código Civil de 2002, inclusive porque não houve desconsideração da personalidade jurídica de tais empresas.
  - Improcedência do reajustamento da base de cálculo do IRRF supostamente devido, sobre o qual a multa isolada é calculada, já que contratualmente a Recorrente não assumiu o ônus econômico dos tributos incidentes sobre os valores pagos, prevendo-se contratualmente justamente o oposto, que os contratados serão responsáveis por todos os tributos incidentes sobre seus pagamentos. Além disso, improcedência do reajustamento da base de cálculo, dado que a autuação ocorreu após o prazo para entrega da correspondente declaração de rendimentos pelos beneficiários dos

<sup>1</sup> "Parágrafo único. O imposto de que trata este artigo será calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos em cada mês."

pagamentos, o que desloca para eles a responsabilidade pelo recolhimento do IRPF, nos termos do Parecer Normativo COSIT nº 1, de 24.09.2002 e conforme permite inferir a redação do art. 9º da Lei nº 10.426/02, que determina o cálculo da multa sobre a totalidade ou diferença do tributo que deixar de ser retida ou recolhida.

- Subsidiariamente, necessidade de retificação da base de cálculo para dela deduzir os tributos pagos pelas pessoas jurídicas beneficiárias dos pagamentos.
- Pleiteou a improcedência da qualificação da multa de ofício, diante da ausência de comprovação de dolo específico e da insuficiência de meros indícios ou da mera discordância com o posicionamento fiscal para que seja devida a qualificação. Alegou que o fato de já ter havido autuação similar para outros períodos de apuração pretéritos não seria suficiente para ensejar a qualificação. Requereu, ainda, que em caso de dúvida aplique-se o art. 112 do CTN afastando-se a penalidade.

Por fim, subsidiariamente, arguiu a inconstitucionalidade da multa de ofício no patamar de 150%, por violar o princípio do não confisco.

## VOTO

Como Relator *ad hoc*, sirvo-me da minuta do voto elaborada pelo relator original, Conselheiro Lucas Issa Halah, a qual havia sido inserida no diretório corporativo deste C. CARF e foi submetida à votação no Colegiado, não refletindo a minha convicção a respeito do tema.

### 1. Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do art. 2º da Portaria MF nº 343/2015 (Regimento Interno do CARF) em leitura conjunta com o art. 1º da Portaria CARF nº 146/2018, que estendeu à 1ª seção de julgamento a especialização para julgamento de processos relativos ao IRRF<sup>2</sup>.

No mais, o Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, exceção feita ao argumento de inconstitucionalidade da multa qualificada por violação ao princípio do não confisco, tendo em vista falecer a este conselho reconhecer a inconstitucionalidade de dispositivo legal, conforme verbete sumular de nº 2, de observância obrigatória aos membros deste Conselho nos termos do art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do CARF.

### “Súmula CARF nº 2

<sup>2</sup> Art. 1º Estender temporariamente à 1ª (primeira) Seção de Julgamento a especialização estabelecida no artigo 3º, inciso II, do Anexo II, do RICARF, e respectivas penalidades pelo descumprimento de obrigação acessória, quando o requerente do direito creditório ou o sujeito passivo do lançamento for pessoa jurídica, inclusive quando o litígio envolver esse tributo e outras matérias que se incluam na competência das demais Seções.

**Aprovada pelo Pleno em 2006**

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

Portanto, dele conheço parcialmente.

**2. Preliminares****2.1. Pedido de conversão em diligência por reflexão deste processo face ao de nº 16539.720015/2019-78**

O Recorrente argui que o presente processo seria reflexo do processo de nº 16539.720015/2019-78, (que trata da exigência de Contribuições Previdenciárias), defendendo por isso a necessidade de conversão em diligência, por disposição do art. 6º, III, §5º do Anexo II do Regimento Interno do CARF.

O RICARF dispõe o seguinte:

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

§1º Os processos podem ser vinculados por:

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

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

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

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

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

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

§ 5º Se o processo principal e os decorrentes e os reflexos estiverem localizados em Seções diversas do CARF, o colegiado deverá converter o julgamento em

diligência para determinar a vinculação dos autos e o sobrestamento do julgamento do processo na Câmara, de forma a **aguardar a decisão de mesma instância relativa ao processo principal**.

É incontroverso que o presente processo foi formalizado em um mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de prova utilizados no processo nº 16539.720015/2019-78. Vejamos o seguinte excerto do Relatório Fiscal:

“2. A presente ação fiscal, amparada no Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal – TDPF nº 07.1.85.00-2019-00040-0, com validade até 21/02/2020, teve como objeto a verificação:

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

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

Ambos decorrem de ação fiscal visando a verificar a situação vulgarmente chamada de “pejotização”, a partir dos elementos da relação de emprego previstos pelo artigo 3º da CLT<sup>3</sup>, conforme autorização do artigo 9º<sup>4</sup> do mesmo diploma, de cuja verificação emanam, em tese, efeitos tanto sobre o dever de retenção do IRPF pela fonte pagadora (e a consequente penalidade pelo descumprimento desse dever), quanto obrigações relativas às contribuições previdenciárias, incluindo-se as devidas a terceiros.

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

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

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

<sup>4</sup> Art. 9º - Serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação.

despeito da existência, na legislação previdenciária, de dispositivos legais voltados a buscar a adequada *classificação* previdenciária dos segurados considerados empregados.

Assim, o fato de que o Auto de Infração presente foi lavrado após a autuação voltada à cobrança de contribuição previdenciária e mesmo o fato de que parte da fundamentação do presente auto de infração é feita mediante a remissão a considerações tecidas no outro processo, não torna este reflexo daquele. A ordem de formalização e conseqüentemente a remissão verificada decorrem de meras circunstâncias factuais alheias a uma relação imanente de precedência ou reflexão, já que na realidade ambos decorrem da análise da situação jurídica da pejetização, cujos elementos encontram-se previstos por natureza na CLT (arts. 3º e 9º) e, no caso em questão, devem ser analisados à luz do art. 129 da lei nº 11.196/05 e do art. 197, VII do CTN, diplomas normativos gerais e não exclusivos à tributação da renda ou à matéria previdenciária.

Não me parece, portanto, que o caso em questão se amolde à hipótese de reflexão preconizada pelo art. 6º, III, § 5º do RICARF.

Verifico também a partir do Relatório Fiscal, que o presente processo foi antecedido por outros, tendo sido instaurado a partir de procedimento fiscal visando ao acompanhamento de situações verificadas em fiscalizações anteriores.

A despeito disso, também não se pode dizer tratar-se de processo decorrente para os fins preconizados no RICARF, dado que o presente lançamento não foi formalizado em razão de procedimento fiscal anterior como consequência direta dos fatos identificados e impactos tributários aferidos no procedimento fiscal precedente. Tratou-se de decorrência da mera reiteração da fiscalização no tempo.

Assim, as decisões que vierem a ser tomadas em ambos os processos formalizados em virtude de um mesmo MPF, muito embora possam ser conflitantes, não são dependentes, no sentido de que o desfecho da autuação relativa às Contribuições Previdenciárias não precisa ocorrer antes do desfecho deste processo. A ordem dos fatores não alterará o resultado, até porque esta Turma não está vinculada ao julgamento que vier, no futuro (porque ainda não julgado) a ocorrer no processo atinente às Contribuições Previdenciárias.

E ainda que seja possível, ao meu ver, considerar este processo conexo àquele outro, não seria aplicável a disposição do art. 6º, §2º do RICARF, pois este processo foi sorteado ao presente relator antes da distribuição do processo nº 16539.720015/2019-78 a seu respectivo relator da 2ª Seção deste Conselho, e esta 1ª Seção não é competente para julgar as matérias lá envolvidas.

O imbróglio ora verificado, em verdade, decorre extensão, à 1ª Seção do CARF, da competência para julgar autuações relativas à aplicação da legislação relativa ao IRPF retido na fonte, pelo art. 1º da Portaria CARF nº 146/2018, quando a competência judicante para eventual lançamento versando obre os mesmos fatos concretos, sob o enfoque das contribuições previdenciárias remanesce exclusiva da 2ª Seção.

Portanto, muito embora entenda particularmente que ambos os processos formalizados em virtude em um mesmo procedimento fiscal mereçam julgamento pela mesma turma julgadora, evitando-se decisões conflitantes, entendo ausente o pressuposto para a aplicação do art. 6º, §2º e §5º do RICARF, e não vislumbro no RICARF fundamento jurídico para a denegação da competência à 1ª Seção.

Voto, pelas razões acima expostas, por negar provimento ao pedido.

## 2.2. Nulidade por erro na identificação do aspecto temporal do fato gerador

O Recurso Voluntário trata do erro na indicação do aspecto temporal do fato gerador como questão de mérito que ensejaria a improcedência da autuação. Entendo, no entanto, tratar-se de questão preliminar que, se verificada de fato, enseja, antes da improcedência, a nulidade da autuação.

Independentemente da verificação da existência concreta ou potencial de prejuízo financeiro ao Recorrente (art. 59, I e II do Decreto nº 70.235/72), que penso ser desnecessária ante os comandos dos artigos 142 e 146 do CTN, encontram-se dentre as hipóteses de nulidade aquelas que atinjam os elementos essenciais do lançamento tributário previstos pelo artigo 142 do CTN.

“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.”

Assim, ao verificar a ocorrência do fato gerador, deve a autoridade autuante identificá-lo em todos os seus aspectos, dentre os quais encontra-se o aspecto material, pelo qual especifica-se o momento de ocorrência do fato gerador sem o qual pode remanescer incerteza, por exemplo, quanto ao termo inicial do prazo decadencial, quanto à base de cálculo, e até mesmo quanto à legislação aplicável.

Dentre tais elementos, enfatizo que o *erro na identificação do aspecto temporal do fato gerador* a partir do qual se constitui o lançamento e se determina o quantum devido enseja a nulidade por vício material insanável, por não decorrer de mero erro de fato, nos termos do artigo 146 do CTN, mas de erro na qualificação jurídica dos fatos apurados pela autoridade que afronta o art. 142 do CTN.

Não é demais trazer à colação o recente posicionamento da CSRF que, no acórdão 9101-005.982 proferido por *unanimidade* de votos e relatado pelo Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, ficou assentado o entendimento de que as nulidades não se limitam às previsões do art. 59 do Decreto Lei nº 70.235/72, sendo suficiente a violação objetiva aos ditames do artigo 142 do CTN. Vejamos:

**“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2008

NULIDADE. MATÉRIA QUE NÃO ESTÁ LIMITADA ÀS PREVISÕES DO ART. 59 DO DECRETO Nº 70.235/72. VIOLAÇÃO ÀS PRESCRIÇÕES DO ART. 142 DO CTN. LANÇAMENTO EFETUADO PELO LUCRO REAL QUANDO DEVERIA SE ADOTAR O LUCRO ARBITRADO. IDENTIFICAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL E CÁLCULO DO MONTANTE DO TRIBUTO. CRITÉRIO JURÍDICO. IMPOSSIBILIDADE DE AJUSTE OU ALTERAÇÃO NOS TERMOS DO ART. 146 DO CTN. MANIFESTO VÍCIO INSUPERÁVEL.

A constituição do crédito tributário por meio de lançamento de ofício é primordialmente regulada pelo art. 142 do CTN, de modo que a violação das prescrições contidas em tal norma acaba por viciar o ato praticado pela Autoridade Tributária. Dessa forma, as causas de nulidade dos lançamentos de ofício não estão restritas apenas às previsões do art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Uma vez constatado ao longo do processo administrativo fiscal que, nos termos da legislação aplicável aos fatos colhidos, a apuração dos tributos devidos deveria ter sido procedida pelo regime do Lucro Arbitrado - ao invés do Lucro Real, como feito pela Fiscalização - não cabem *ajustes* ou alterações visando suprir tal mácula, padecendo o lançamento de ofício de insuperável nulidade.

Tendo, primeiro, valido-se a Administração Tributária de determinado critério legal na apuração do crédito tributário e, posteriormente, este mesmo *componente jurídico* é considerado improcedente ou indevido por meio de decisão administrativa, não se pode alterar tal elemento, ainda que defeituoso, da constituição dessa exigência fiscal no curso do contencioso administrativo, sob pena de violação direta do comando inserido no art. 146 do CTN.

*A modificação introduzida, de ofício ou em conseqüência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução."*

Tratando especificamente do aspecto temporal do fato gerador, podemos mencionar o Acórdão nº 1402-003.619, de relatoria do Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, no qual, por unanimidade de votos, foi reconhecida a nulidade da autuação pela equivocada eleição do aspecto temporal do fato gerador.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano--  
calendário: 2007 IRPJ. CSLL. NULIDADE. OCORRÊNCIA. LUCRO REAL. ERRO NO  
LANÇAMENTO. ASPECTO TEMPORAL.

O lançamento de ofício do IRPJ e da CSLL, ao adotar equivocadamente regime de tributação anual, ao invés do trimestral conforme norma prevista em lei, já que a recorrente se entendia imune, afronta o aspecto temporal previsto na legislação tributária. Tratase de erro de direito que macula o ato administrativo de nulidade insanável.

Estabelecida esta premissa, cabe-nos apreciar o caso ora sob debate.

Os enxutos Auto de Infração pouco dizem sobre o aspecto temporal dos fatos geradores, mas, das tabelas de fls. 02 e 07, verifica-se terem sido considerados em bases mensais, como se ocorridos no último dia de cada mês.

### **Fato Gerador**

### **Multa**

31/01/2015	49.227.570,10
28/02/2015	42.831.893,14
31/03/2015	30.760.471,21
30/04/2015	37.532.881,65
31/05/2015	38.853.665,31
30/06/2015	27.692.797,82
31/07/2015	44.429.578,72
31/08/2015	36.424.523,31
30/09/2015	34.112.181,12
31/10/2015	32.401.899,07
30/11/2015	35.845.909,71
31/12/2015	39.949.430,73

### **Fato Gerador**

### **Juros**

31/01/2015	7.384.135,52
28/02/2015	5.979.332,28
31/03/2015	4.001.937,30
30/04/2015	4.511.452,37
31/05/2015	4.254.476,35
30/06/2015	2.705.586,35
31/07/2015	3.847.601,52
31/08/2015	2.750.051,51
30/09/2015	2.196.824,46
31/10/2015	1.743.222,17
30/11/2015	1.512.697,39
31/12/2015	1.262.402,01

O Relatório Fiscal, por sua vez, afirma ter considerado ocorrido o fato gerador do IRRF (cuja não retenção ensejou a autuação) no momento do reconhecimento contábil pela

Recorrente, das despesas correspondentes aos débitos com a remuneração dos respectivos beneficiários, encampando o entendimento firmado pela Solução de Divergência COSIT nº 23/2013.

Asseverou, ainda, que o reconhecimento da despesa correspondente a cada pagamento ocorreria mensalmente, usualmente no quinto dia útil do mês subsequente ao mês trabalhado, seguindo a previsão contratual.

O Acórdão 9202-009.089, de 2020, de relatoria do Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, muito bem sumarizou a natureza e fundamentação jurídica da responsabilidade da fonte pagadora pela retenção e recolhimento do Imposto de Renda cujo contribuinte é a pessoa física beneficiária dos pagamentos, razão pela qual peço vênia para transcrever o seguinte excerto:

“Discute-se nos autos se é cabível multa isolada por falta de retenção de IRRF sobre rendimentos pagos a escreventes por Tabelião de Notas.

Pois bem. O art. 121, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, prevê duas espécies de sujeitos passivos: (i) o contribuinte, ou sujeito passivo direto, que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador da obrigação; (ii) e o responsável, ou sujeito passivo indireto, o qual, sem revestir a condição de contribuinte, está obrigado por expressa previsão legal. Veja-se:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

O art. 128 do Código preleciona que a obrigação do responsável deve necessariamente decorrer de sua vinculação com o fato gerador, de modo que, em havendo tal vinculação, a terceira pessoa pode ser responsabilizada pelo crédito tributário.

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Como se pode imaginar, a fonte pagadora está vinculada aos rendimentos pagos, devidos ou creditados aos seus receptores, de modo que o art. 45, parágrafo único, do Código, preceitua que a lei pode atribuir-lhe a condição de responsável pela retenção e recolhimento do imposto correspondente. Neste caso, e com base no referido art. 121, contribuinte (ou sujeito passivo direto) é quem aufera a renda e, portanto, realiza o fato jurídico tributário, ao passo que responsável (ou

sujeito passivo indireto) é quem paga ou credita a renda, tendo vinculação com aquele fato.

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

Diante dos permissivos constantes do parágrafo único do art. 45, do parágrafo único do art. 121 e do art. 128 do Código, o art. 7º da Lei 7713/88 atribuiu à fonte pagadora a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto nas hipóteses abaixo transcritas. Este mesmo dispositivo está retratado no art. 624 do Regulamento do Imposto de Renda vigente à época dos fatos geradores. Como se vê, a pessoa física ou jurídica que pagar ou creditar rendimentos do trabalho assalariado estão obrigadas a fazer a retenção do imposto.

Art. 7º Ficam sujeito à incidência do imposto de renda na fonte, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei: (Vide Lei nº 8.134, de 1990) (Vide Lei nº 8.383, de 1991) (Vide Lei nº 8.848, de 1994) (Vide Lei nº 9.250, de 1995) )

I - os rendimentos do trabalho assalariado, pagos ou creditados por pessoas físicas ou jurídicas; (Vide Lei complementar nº 150, de 2015)

II - os demais rendimentos percebidos por pessoas físicas, que não estejam sujeitos à tributação exclusiva na fonte, pagos ou creditados por pessoas jurídicas.

Art. 624. Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, calculado na forma do art. 620, os rendimentos do trabalho assalariado pagos por pessoas físicas ou jurídicas (Lei nº 7.713, de 1988, art. 7º, inciso I).”

Traçado este breve panorama e esclarecido, portanto, que o Recorrente figuraria na relação pressuposta pela autoridade fiscal na condição de responsável, devemos passar à análise do aspecto temporal do fato gerador da obrigação tributária em questão, a obrigação de retenção e recolhimento atribuída ao Recorrente na qualidade de responsável tributário.

O aspecto temporal eleito, contrariamente ao que entendeu a instância *a quo*, foi equivocado por três razões.

A primeira delas consiste no fato de que, pelo regime de competência, as despesas com a remuneração de prestadores de serviços devem ser assim contabilizadas pela Pessoa Jurídica optante pelo Lucro Real dentro do mês em que tais serviços foram prestados, pois a ele competem, independentemente do prazo de pagamento contratualmente previsto. Há portanto, equívoco no entendimento fiscal de que o regime de competência determinaria o reconhecimento de receitas no momento previsto contratualmente para seu pagamento (o quinto dia útil do mês subsequente à prestação dos serviços, no caso em questão).

A segunda delas consiste na contraditória adoção do regime de competência para determinar o momento de ocorrência do fato gerador da obrigação de retenção do Imposto de Renda da Pessoa Física, enquanto a terceira delas consiste no fato de que a autoridade autuante totalizou tais valores mensalmente, entendendo assim que o fato gerador seria de apuração mensal e ocorreria no último dia de cada mês.

De fato, os pagamentos em questão foram todos creditados e efetuados a pessoas jurídicas. Entretanto, a fiscalização requalificou os fatos e relações em questão, entendendo que, na realidade, todos os pagamentos visavam a mascarar a remuneração de pessoas físicas em decorrência de relação empregatícia, daí a exigência da multa isolada e juros moratórios decorrentes da não retenção do IRPF pela fonte pagadora. Assim, por coerência, os elementos essenciais do fato gerador da responsabilidade tributária do Recorrente devem ser identificados considerando-se os fatos conforme requalificados pela autoridade autuante, revelando-se inaplicável o entendimento firmado na Solução de Divergência COSIT nº 23/2013, que apreciava a retenção em fonte de pagamentos efetuados a pessoas jurídicas.

A Legislação Tributária brasileira não deixa dúvidas de que as pessoas físicas são tributadas conforme regime de caixa, pelo qual a disponibilidade escolhida dentre aquelas modalidades às quais diz respeito o art. 43 do CTN é a econômica, e não a jurídica.

É o que prevê o parágrafo único do art. 2º da Lei nº 9.250/95

“Parágrafo único. O imposto de que trata este artigo será calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos em cada mês.”

E também o RIR/99 (vigente à época dos fatos geradores), em atividade de consolidação da legislação tributária:

“Art. 38. A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título ([Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º](#)).

Parágrafo único. **Os rendimentos serão tributados no mês em que forem recebidos, considerado como tal o da entrega de recursos pela fonte pagadora,** mesmo mediante depósito em instituição financeira em favor do beneficiário.”  
(grifo nosso)

O IRPF é tributo de apuração anual, mas os rendimentos auferidos pela Pessoa Física são tributados a título de antecipação em bases mensais, na forma do art. 2º da Lei nº 7.713, de 1988, e da Lei nº 8.134, de 1990, art. 2º ao art. 4º. Quando recebidos de pessoas jurídicas, no entanto, o dever de antecipação é atribuído à fonte pagadora (Art. 7º, incisos I e II da Lei nº 7.713/88), que deverá realizar a retenção sobre os valores efetivamente pagos no mês (Art. 3º, lei nº 8.134/90).

A quantia retida pela fonte pagadora, por sua vez, é considerada redução do montante do tributo efetivamente apurado ao final do ano-calendário (art. 11, II da Lei nº 8.134/90).

Muito embora o montante exato a ser retido deva ser totalizado em bases mensais, considerando-se, assim, na determinação da alíquota a ser aplicada, o total dos valores efetivamente pagos no mês, o art. 7º, § 1º da Lei nº 7.713/88 determina a realização da retenção por ocasião *de cada pagamento*. Vejamos:

Art. 7º Ficam sujeito à incidência do imposto de renda na fonte, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei: [\(Vide Lei nº 8.134, de 1990\)](#) [\(Vide Lei nº 8.383, de 1991\)](#) [\(Vide Lei nº 8.848, de 1994\)](#) [\(Vide Lei nº 9.250, de 1995\)](#) )

I - os rendimentos do trabalho assalariado, pagos ou creditados por pessoas físicas ou jurídicas; [\(Vide Lei complementar nº 150, de 2015\)](#)

II - os demais rendimentos percebidos por pessoas físicas, que não estejam sujeitos à tributação exclusiva na fonte, pagos ou creditados por pessoas jurídicas.

**§ 1º O imposto a que se refere este artigo será retido por ocasião de cada pagamento ou crédito e, se houver mais de um pagamento ou crédito, pela mesma fonte pagadora, aplicar-se-á a alíquota correspondente à soma dos rendimentos pagos ou creditados à pessoa física no mês, a qualquer título.**

Consolidando a legislação, temos portanto que o dever de retenção da fonte pagadora pessoa jurídica nasce com o efetivo pagamento (disponibilidade econômica) de remuneração a pessoas físicas, até porque reter implica necessariamente descontar do montante total a ser pago disponibilizando ao beneficiário apenas o montante líquido, já deduzida do tributo a ser recolhido a título de antecipação pela fonte pagadora. Havendo mais de um pagamento dentro do mesmo mês, ajusta-se a alíquota aplicável e o montante total a ser retido, sem prejuízo do tratamento autônomo de cada dever de retenção relativamente a seu aspecto temporal. Vale dizer, a fonte pagadora deve reter o tributo no momento de cada pagamento, não pode aguardar o término do mês para só então efetuar a retenção.

É, inclusive, a orientação constante na página 137 do Manual do Imposto de Renda Retido na Fonte (MAFON 2020), calcada em dispositivos legais vigentes à época dos fatos geradores com correspondência no RIR/99 (art. 620, §§1º e 2º) . Vejamos:

## **ESCLARECIMENTOS ADICIONAIS**

### **Imposto sobre a Renda Retido na Fonte**

#### **MOMENTO DA INCIDÊNCIA NA FONTE**

O imposto incidente sobre os rendimentos de que tratam os arts. 7º, 12-A e 12-B da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, será retido por ocasião de cada pagamento no mês. No caso de mais de um pagamento, no mês, pela mesma fonte pagadora, aplicar-se-á a alíquota correspondente à soma dos rendimentos pagos, a qualquer título, compensando-se o imposto retido anteriormente.

(RIR/2018, art. 677, §§ 1º e 2º)

O entendimento acima exposto não haveria de causar estranhamento, já que foi reconhecido pela Receita Federal do Brasil, na Solução de Consulta COSIT nº 307/2019, com efeitos vinculantes no âmbito da RFB, a partir da edição art. 9º da IN 1.396/2013.

Nessa ocasião, a COSIT esclareceu ao consulente

“DECLARAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (DIRF). BENEFICIÁRIOS PESSOAS FÍSICAS. LUCROS E DIVIDENDOS.

Para efeito de prestação de informações na Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (Dirf), a pessoa jurídica deverá registrar, quanto aos lucros e dividendos a que têm direito as pessoas físicas, somente os valores efetivamente pagos no ano-calendário.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), arts. 43, 113, § 1º, e 114; Decreto-Lei nº 1.968, de 23 de novembro de 1982, art. 11; Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 2º; Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, arts. 2º e 3º; Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, art. 3º, parágrafo único; Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, arts. 2º, 34, parágrafo único, e 974; Instrução Normativa RFB nº 1.500, 29 de outubro de 2014, arts. 3º, § 3º, 53, inciso II e § 1º, 54, 55, 56, 65 e 66; Instrução Normativa RFB nº 1.836, de 3 de outubro de 2018, arts. 11, inciso VIII, e 13, inciso VII, alínea “d”; Instrução Normativa RFB nº 1.858, de 20 de dezembro de 2018.”

Muito embora o consulente almejasse compreender o momento a partir do qual deveria informar em Dirf as quantias por ele devidas a pessoas físicas, a COSIT, por consistência, procedeu a análise completa e harmônica da obrigação de informação face à obrigação de retenção, concluindo que, relativamente aos rendimentos pagos a pessoa física, o legislador elegeu como momento de ocorrência do fato gerador do IRRF o efetivo pagamento (a disponibilidade econômica, nos termos do art. 43 do CTN). Vejamos:

“16. Vale acrescentar que a disponibilidade jurídica da renda e proventos de qualquer natureza está associada ao regime de competência de reconhecimento de receitas e despesas, adotado pela legislação comercial e pela legislação tributária, mormente para fins de apuração do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), especialmente pelas empresas tributadas pelo lucro real (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 – Lei das S.A., arts. 177 e 187, § 1º; RIR/2018, art. 258, § 1º, arts. 259, 265, 286 e 587, § 2º). Conforme esclarece o Parecer Normativo CST nº 58, de 1º de setembro de 1977, o “regime de competência costuma ser definido, em linhas gerais, como aquele em que as receitas ou despesas são computadas em função do momento em que nasce o direito ao rendimento ou a obrigação de pagar a despesa”.

17. Assim, nas hipóteses de incidência do Imposto sobre a Renda na fonte em relação a rendimentos auferidos por pessoas jurídicas, tal como demonstra sabê-lo a consultante, o termo crédito significa o crédito contábil, efetuado por pessoa jurídica, em conta do passivo, nominal ao beneficiário – orientação já consignada no Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 8, de 2 de setembro de 2014, e, ainda, na Solução de Divergência Cosit nº 26, de 31 de outubro de 2013, e nas Soluções de Consulta Cosit nº 161, de 24 de junho de 2014, e nº 153, de 2 de março de 2017.

**18. No que se refere ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF), objeto da consulta, o legislador estabeleceu como regra geral a aquisição da disponibilidade econômica como hipótese de ocorrência do fato gerador do imposto, ou seja, a obrigação tributária somente surge com o efetivo recebimento dos acréscimos patrimoniais (regime de caixa), os quais, na legislação do IRPF, são usualmente denominados “rendimentos”.** Assim, de forma não exaustiva, prescrevem o art. 2º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, os arts. 2º e 3º da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, o art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, os arts. 2º e 34, parágrafo único, do RIR/2018, e o art. 3º, § 3º, da Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, que dispõe sobre normas de tributação relativas à incidência do IRPF.

19. Por conseguinte, no que se refere à incidência na fonte do Imposto sobre a Renda relativamente aos rendimentos auferidos pelas pessoas físicas, **o vocábulo crédito há de ser entendido como crédito em conta bancária**, segundo o disposto no parágrafo único do art. 34 do RIR/2018, e no § 3º do art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 2014, abaixo transcritos (sublinhou-se):

***RIR/2018***

*Art. 34. A tributação independe da denominação dos rendimentos, dos títulos ou dos direitos, da localização, da condição jurídica ou da nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou dos proventos, sendo suficiente, para a incidência do imposto sobre a renda, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título (Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 43, § 1º; e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º).*

*Parágrafo único. Sem prejuízo do ajuste anual, se for o caso, os rendimentos serão tributados no mês em que forem recebidos, considerado como tal aquele da entrega de recursos pela fonte pagadora, inclusive por meio de depósito em instituição financeira em favor do beneficiário (Lei nº 7.713, de 1988, art. 2º; e Lei nº 8.134, de 1990, art. 2º ao art. 4º).*

**Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 2014**

*Art. 3º Constituem rendimentos tributáveis todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro e, ainda, os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.*

[...]

*§ 3º Sem prejuízo do ajuste anual, se for o caso, os rendimentos são tributados no mês em que forem recebidos, considerado como tal o da entrega de recursos pela fonte pagadora, mesmo mediante depósito em instituição financeira em favor do beneficiário.*

19.1. Impende ressaltar que constitui exceção a essa regra o crédito de valores correspondentes aos juros sobre o capital próprio, nos termos do art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995, expressamente prevista na Instrução Normativa SRF nº 41, de 22 de abril de 1998.

20. Disso deflui que, para efeito de prestação de informações na Dirf, nos termos do art. 974 do RIR/2018 e do art. 13, inciso VII, alínea “d”, da Instrução Normativa RFB nº 1.836, de 2018, a pessoa jurídica deverá informar, quanto aos lucros e dividendos atribuídos a pessoas físicas, somente os valores efetivamente pagos no ano-calendário.” (grifo parcialmente do relator)”

Já o prazo de pagamento do Imposto de Renda Retido, definido pela legislação tributária (art. 66 da IN nº 1500/2014), é o último dia útil do mês subsequente àquele em que os rendimentos tiverem sido percebidos pelos respectivos beneficiários. Assim, tratando-se de pagamentos feitos no dia 5 do mês de fevereiro, correspondentes a serviços prestados no mês de janeiro (e que portanto serão despesa a ser contabilizada tomo tal em janeiro para a fonte pagadora), o IRRF retido no mês de fevereiro pela fonte pagadora deverá ser recolhido ao Fisco Federal até o último dia útil do mês de março do mesmo ano.

O fato gerador da obrigação de retenção do Imposto de Renda incidente na fonte sobre os rendimentos pagos por pessoa jurídica a pessoa física é, portanto, de ocorrência diária coincidente com a data do pagamento, e foi equivocadamente identificado pela autoridade autuante. Evidentemente, não tratamos aqui de lançamento de IRRF, pois a autuação foi lavrada após o prazo final para a transmissão da declaração de imposto de renda pelos beneficiários (pessoas físicas, no entender da autuação).

Devemos, então avaliar também qual o momento de ocorrência do fato gerador da multa incidente em decorrência da suposta falta de retenção do IRRF prevista pelo art. 9º da Lei nº 10.423/2002, e avaliar os impactos sobre os juros moratórios isolados.

Tratando da multa isolada, o dispositivo prevê como aspecto material o descumprimento da obrigação de **retenção ou recolhimento**:

“Art. 9º Sujeita-se à multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicada na forma de seu § 1º, quando for o caso, a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)”

A previsão destina-se a penalizar o responsável que não efetua a **retenção, ou** aquele que faz a retenção mas **não efetua o recolhimento** aos cofres públicos, de maneira que, **na primeira hipótese (a verificada no caso em questão, já que o Recorrente efetivamente pagou aos beneficiários a integralidade do preço avençado), pode-se dizer que a penalidade incide no mesmo momento em que a fonte faz o pagamento sem a correspondente retenção do IRRF.**

**Portanto, o equívoco na eleição do aspecto temporal do fato gerador da obrigação de retenção do IRRF refletiu-se também na equivocada eleição do aspecto temporal do fato gerador da penalidade**, acarretando as vicissitudes comentadas no início deste tópico.

Reflexo equivalente ocorre relativamente aos juros moratórios. O art. 43 da Lei nº 9.430/96 prevê a possibilidade do lançamento de juros de mora exigidos isoladamente, incidindo a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento da obrigação.

“Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”

O prazo de pagamento do Imposto de Renda Retido, definido pela legislação tributária (art. 66 da IN nº 1500/2014), é o último dia útil do mês subsequente àquele em que os rendimentos tiverem sido percebidos pelos respectivos beneficiários. Assim, tratando-se de pagamentos supostamente feitos no dia 5 do mês de fevereiro, correspondentes a serviços prestados no mês de janeiro (e que portanto serão despesa a ser contabilizada tomo tal em janeiro para a fonte pagadora), o IRRF retido no mês de fevereiro pela fonte pagadora deveria ser recolhido ao Fisco Federal até o último dia útil do mês de março do mesmo ano e somente a partir de então correriam juros moratórios.

A falha fiscal em admitir como data em que seria devido o pagamento o dia do vencimento da obrigação (5º dia do mês seguinte) e a partir dessa premissa totalizar tais valores pensalmente implicou não somente erro quanto ao termo inicial dos juros, mas também erro quanto à indicação da base de cálculo sobre o qual teoricamente incidiriam.

Por esta razão, conclui-se que o Auto de Infração padece de nulidade por vício material insanável decorrente da equivocada identificação do fato gerador, em desrespeito ao artigo 142 do CTN, não comportando a falha correção, visto tratar-se de vício material insanável (art. 146 do CTN).

### 2.3. Nulidade vício de fundamentação

Não bastasse a nulidade de que tratamos no tópico anterior, verifica-se também a ocorrência de nulidade por vício de fundamentação dos autos de infração tanto pela vagueza na fundamentação adotada, quanto pela ausência de indicação dos dispositivos legais que dariam amparo aos fundamentos potencialmente adotados.

Os autos de infração propriamente ditos não mencionaram os fundamentos jurídicos justificadores da reclassificação dos negócios jurídicos analisados tal como firmados contratualmente. Tampouco indicaram qualquer dispositivo legal para amparar a reclassificação jurídica dos fatos e negócios celebrados pelo Recorrente com seus contratados. Limitaram-se a mencionar os dispositivos nos quais encontra-se prevista a possibilidade de exigência isolada da multa por não retenção do IRRF e dos juros isolados. Vejamos:

No Auto de Infração de multa isolada:

#### ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 31/01/2015 e 31/12/2015:

Art. 9º da Lei nº 10.426/02, com a redação dada pelo art. 16 da Lei nº 11.488/07.

E no Auto de Infração exigindo juros isolados:

#### ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 31/01/2015 e 31/12/2015:

Arts. 843 e 953 do RIR/99

Já o Relatório Fiscal traz o que com certo esforço se poderia considerar fundamentação para a requalificação jurídica dos fatos sob análise, ainda assim, o faz de maneira difusa. Podemos dizer que as passagens nas quais a fiscalização faz referência a uma potencial fundamentação jurídica para a requalificação nos fatos são as seguintes:

#### Trabalho por pessoa física

(115) Para o Direito do Trabalho, o trabalhador é sempre uma pessoa física que precisa ter tutelados bens jurídicos como vida, saúde, integridade moral, bem-estar e lazer. Desse modo, *“a pactuação – e efetiva concretização - de prestação de serviços por pessoa jurídica, sem fixação específica de uma pessoa física realizadora de tais serviços, afasta a relação jurídica que se estabelece no âmbito justralhista. Pela mesma razão, apenas o empregador é que, indistintamente, pode ser pessoa física ou jurídica – jamais o empregado”*.

(116) *“Obviamente que a realidade concreta pode evidenciar a utilização simulatória da roupagem da pessoa jurídica para encobrir prestação efetiva de serviços por pessoa física, celebrando-se uma relação jurídica sem a indeterminação de caráter individual que tende a caracterizar a atuação de qualquer pessoa jurídica. **Demonstrado, pelo exame concreto da situação examinada, que o serviço diz respeito apenas e tão somente a uma pessoa física, surge o primeiro elemento fático-jurídico da relação empregatícia.**”* (grifo nosso)

(...)

(155) Por essa razão, **constatada a existência dos pressupostos da relação de emprego entre a contratante e a pessoa física contratada por intermédio de uma pessoa jurídica da qual é sócia, faz-se mister afastar-se o negócio jurídico aparente e considerar-se a relação verdadeiramente existente.** Sobre o tema, transcreve-se o entendimento de Heleno Torres: *“Como é sabido, a Administração Tributária não tem nenhum interesse direto na desconstituição dos atos simulados, salvo para superar-lhes a forma, visando a alcançar a substância negocial, nas hipóteses de simulação absoluta. **Para a Administração Tributária, como bem recorda Alberto Xavier, é despidendo que tais atos sejam considerados válidos ou nulos, eficazes ou ineficazes nas relações privadas entre os simuladores, nas relações entre terceiros ou nas relações entre terceiros com interesses conflitantes. Eles são simplesmente inoponíveis à Administração, cabendo a esta o direito de superação, pelo regime de desconsideração do ato negocial, da personalidade jurídica ou da forma apresentada, quando em presença do respectivo “motivo” para o ato administrativo: o ato simulado.**”* (Direito Tributário e Direito Privado - Autonomia Privada, Simulação, Elisão Tributária – Ed. Revista dos Tribunais – 2003)

(156) Transcrevem-se, a seguir, excertos de jurisprudência relativa à “pejotização”: *“O sistema jurídico pátrio considera nulo o fenômeno hodiernamente denominado de ‘pejotização’, neologismo pelo qual se define a hipótese em que o empregador, para se furtar ao cumprimento da legislação trabalhista, obriga o trabalhador a constituir pessoa jurídica, dando roupagem de relação interempresarial a um típico contrato de trabalho o que exige o reconhecimento do vínculo de emprego.”* (TRT/SP nº 00237004020105020465 - 4ª Turma, Relatora: Ivani Contini Bramante, RECURSO ORDINÁRIO, Data da publicação: 02-09-2011.) (grifo nosso) *“A contratação de trabalhador para atividade-fim da empresa, mediante contrato de prestação de serviços, seja com o próprio trabalhador ou empresa de sua propriedade, constitui exemplo de terceirização ilícita, que, embora amplamente disseminada, mesmo assim é ilegal. A chamada “pejotização” é modalidade de fraude à lei, que implica no reconhecimento do vínculo entre o trabalhador e a empresa tomadora. Inteligência da Súmula nº 331, inciso I, do TST. Recurso Ordinário não provido.”* (TRT/SP Nº 0133200-66.2008.5.02.005, Relator: DAVI FURTADO MEIRELLES, Recurso Ordinário, Data da Publicação: 04-05-2011.) (grifo nosso)

(157) É importante frisar que a qualificação do trabalhador como segurado obrigatório da Previdência Social na categoria empregado não se realiza de acordo com a vontade e a conveniência das partes envolvidas no contrato, mas pela subsunção da relação efetivamente construída entre elas à hipótese prevista no artigo 12, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 8.212/1991 (existência dos pressupostos do vínculo empregatício: pessoalidade, onerosidade, não eventualidade e subordinação jurídica).

(158) 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 (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - publicada no DOU de 27 de outubro de 1966 e retificada no DOU de 31 de outubro de 1966).

*“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.**” (grifo nosso)*

(...)

#### **PARTE XIII – DA DESNECESSIDADE DE DESCONSTITUIÇÃO DA PESSOA JURÍDICA**

(161) É importante esclarecer que a mera regularidade formal das empresas prestadoras não gera presunção de que atuem com independência e autonomia em relação à tomadora.

(162) Acerca do tema, cabe transcrição de trechos do julgado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região TRF-4 - APELAÇÃO CIVEL: AC 50172805320154047200 SC 5017280-53.2015.404.7200 – Relator: Rômulo Pizzolatti - Data de julgamento: 18/10/2016 *“Como se vê, o Fisco entendeu que as **pessoas jurídicas foram utilizadas como interpostas pessoas no recebimento de rendimentos, em função do regime tributário mais vantajoso a que elas se submetem; é como se fossem "laranjas" do seu sócio, empregadas para reduzir os tributos devidos caso os rendimentos fossem diretamente recebidos pelo seu verdadeiro titular. Em linhas gerais, a personalidade jurídica nada mais é do que uma ficção criada para possibilitar a afetação de determinados bens dos sócios à exploração de um empreendimento, de tal maneira a preservar o seu patrimônio pessoal dos riscos do negócio. Assim sendo, é inconcebível que uma pessoa jurídica tenha o que se chama de existência apenas formal; porque ela não é um fim em si mesmo, a sua existência somente se concretiza com a efetiva persecução da finalidade social, que é a atividade (=empresa). Uma pessoa jurídica que não exerce nenhuma atividade e que foi criada apenas para que o seu "sócio" possa valer-se de sua roupagem para obter vantagem tributária indevida não possui existência autônoma; o seu patrimônio, assim como a sua personalidade, confundem-se com a personalidade e com o patrimônio do sócio. Em situações dessa natureza, dada a confusão patrimonial, é correto superar-se a pessoa jurídica interposta (não***

*propriamente a sua personalidade jurídica), porque os rendimentos auferidos por ela são os próprios rendimentos do seu sócio e, diante dessa constatação, não se exige maiores formalidades da Receita Federal para que os atribua ao seu efetivo titular. A base legal para tanto está no parágrafo único do artigo 116 do CTN, que dispõe: Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: ... Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. Obviamente, portanto, não se exige declaração de inaptidão para a correta identificação do sujeito passivo da relação tributária, ainda que para isso seja necessário desconsiderar a interposição de uma pessoa jurídica, relevando notar, ademais, que o procedimento previsto no artigo 81 da Lei nº 9.430, de 1996, nem sequer guarda relação direta com o combate ao emprego de ardis formais (elisão abusiva) para fins de sonegação fiscal. Em termos bastante práticos, não há propriamente uma desconsideração da personalidade jurídica; o que há é o afastamento da pessoa jurídica utilizada como "laranja" do titular dos rendimentos. Não existe, sob o ponto de vista operacional, nenhuma diferença na interposição fraudulenta de pessoa física ou jurídica, assim como não existe diferença na solução a ser dada: tanto em um quanto em outro caso, o Fisco simplesmente atribui os rendimentos ao seu efetivo titular, sem que para tanto tenha que "desconsiderar" a personalidade jurídica do sujeito interposto na relação tributária." (grifos nossos)*

#### PARTE XIV – DA DESNECESSIDADE DE PRÉVIO RECONHECIMENTO DO VÍNCULO EMPREGATÍCIO PELA JUSTIÇA DO TRABALHO

(163) Em consonância com o artigo 116, I, do CTN, tratando-se de situação de fato, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios.

(164) Por essa razão, configurada a existência dos pressupostos da relação de emprego entre a contratante e pessoas físicas contratadas por intermédio de pessoas jurídicas das quais são sócios, **deve** a fiscalização, em respeito ao artigo 229, §2º, do RPS, constituir o crédito tributário.

(...)

(168) A redação original do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005 continha um parágrafo único que foi vetado. A fundamentação do veto presidencial evidencia que **a fiscalização não depende do provimento jurisdicional** para, só então, considerar a situação real verificada.

"Art. 129. ...

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

*Razões do veto*

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

(169) O citado veto encontra-se em consonância com o artigo 142 do CTN, dado que, conforme o referido artigo, constatada a ocorrência do fato gerador (pela verificação da existência de vínculo empregatício, por exemplo), é dever da fiscalização constituir o crédito tributário.

*"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."*

Fala-se, portanto, de maneira indireta, em simulação e fraude à lei, apontando-se como base legal o art. 116 do CTN e o art. 123 do CTN. Também veicula-se como base legal dispositivos da CLT, o § 2º do art. 229 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999, e o art. 12, inciso I, alínea "a", da Lei nº 8.212/1991. O Art. 149, VII do CTN e o artigo 167 do código Civil tampouco não são mencionados e o art. 142 do CTN aparece apenas de maneira indireta, no corpo de uma citação que indica as razões de veto do parágrafo único do art. 129 da Lei nº 11.196/95.

A questão foi aventada em Impugnação e o Acórdão Recorrido transcreveu, como fundamentação, excerto do Acórdão proferido nos autos do Processo nº 16539.720015/2019-78, que tratava da cobrança de contribuições previdenciárias. Entendeu, assim, adequadamente fundamentado o Auto de Infração.

Pois bem, a análise da materialidade das operações é ferramental válido para a investigação de ilícitos, mas não exige a autoridade autuante de adequadamente fundamentar a reclassificação jurídica e indicar os dispositivos legais nos quais se calçou. A autoridade fiscal deve trazer à baila os fundamentos jurídicos e os dispositivos legais nos quais vislumbra respaldo para a requalificação jurídica dos fatos e negócios tais como formalmente se apresentam, vale dizer, se

vislumbra a ocorrência de simulação, deve fazer tal assertiva de maneira clara e indicar os dispositivos legais que apontem a simulação como autorizadora do lançamento tributário.

O art. 116 parágrafo único do CTN foi mencionado indiretamente e *em passant*, tendo a autoridade autuante centrado sua análise no inciso I do caput, que trata do momento de ocorrência do fato gerador e, portanto, é inapto a embasar a requalificação realizada. De todo modo, o parágrafo único do art. 116, como bem decidiu o STF ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2.446, trata de evasão fiscal (não de elisão) e depende de regulamentação por lei ordinária para que seja aplicável.

O 123 do CTN, por sua vez, não trata da desconsideração das estruturas jurídicas sobre as quais o direito tributário se sobrepõe, versa sobre as convenções particulares *que disponham sobre a responsabilidade pelo pagamento* de tributos visando a modificar a definição legal do sujeito passivo da obrigação tributária. Irrelevante, portanto, para o deslinde do feito.

O Art. 142 do CTN trata da atividade administrativa do lançamento e permite a requalificação jurídica de fatos e negócios, mas não foi suscitado pela fiscalização, que alegou ter havido fraude e simulação (qualificando inclusive a multa de ofício), situações cuja previsão legal autorizadora do lançamento tributário se encontram nos arts. 149, VII do CTN e quiçá no 167 do Código Civil, não suscitados pela fiscalização, mas somente pelo Acórdão Recorrido.

Já a desconsideração das operações conforme sua estrutura formal a partir de dispositivos específicos da legislação previdenciária não podem ter seus efeitos transportados para a determinação da obrigação de retenção de Imposto de Renda e a consequente imposição de multa isolada e juros moratórios.

Verificamos, portanto, que o Relatório Fiscal é amplo, genérico e ao mesmo tempo vago e impreciso, deixando de esclarecer o fundamento jurídico e os dispositivos legais aptos a sustentarem a pretensão fiscal.

Passando à análise do Acórdão Recorrido, nota-se que a fundamentação trazida pela autoridade julgadora de piso, sob o pretexto de clarificação, na realidade implicou inovação na autuação, demonstrando o quão carentes de fundamentação jurídica encontram-se os autos de infração em tela.

O esforço de invocar novos fundamentos e preencher as lacunas deixadas pela autuação, inclusive mediante a indicação dos dispositivos legais *potencialmente subjacentes* às razões da autuação (art. 9º da CLT, art. 149, VII, do CTN, arts. 167, 168 e 169 do CC/02), muito embora revele esforço da autoridade julgadora de piso, é prática indiferente à higidez da autuação, jamais podendo ser admitida como forma de salvar o lançamento tributário, já que admiti-la implicaria violação aos arts. 142 e 146 do CTN, por acarretar a alteração do critério jurídico do lançamento tributário.

Ao que tudo indica, a fundamentação jurídica subjacente à requalificação jurídica dos fatos subjacentes à autuação seria ocorrência de fraude ou simulação (inclusive acarretando a

qualificação da multa de ofício), encontrando-se no art. 149, VII do CTN e quiçá no art. 167 do Código Civil a autorização legal para que a tributação alcance os atos dissimulados. Não fosse a simulação, o permissivo legal para a requalificação jurídica dos fatos analisados pela autoridade autuante se encontraria no art. 142 do CTN. Ocorre que a autuação foi, além de pouco clara, omissa, deixado de indicar os dispositivos nos quais poderia ter esteio válido.

A ausência de indicação dos dispositivos legais pertinentes, penso, é fundamento suficiente para o reconhecimento da nulidade do lançamento tributário, mas assume especial relevância nos casos em que a fundamentação jurídica é deficiente, vale dizer, nos casos em que o ato de subsunção dos fatos à norma e o cotejo analítico que permita ao contribuinte a adequada ciência da acusação e seus fundamentos é vaga, a indicação dos dispositivos legais nos quais encontraria respaldo auxiliam o sujeito passivo a complementar as lacunas existentes e compreender a fundamentação do lançamento tributário.

Este conselheiro tem se alinhado à posição que defende a verificação objetiva das nulidades a partir da análise da higidez do ato de lançamento face aos ditames do artigo 142 do CTN, independentemente de qualquer análise subjetiva que se possa fazer acerca dos efeitos que o desatendimento do comando legal possa ter causado no exercício do direito de defesa do contribuinte.

O posicionamento expresso no Voto Vencedor do Acórdão Acórdão n.º 9101-005.876, de relatoria do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, cujas *ratio* entendo aplicável ao caso em questão, sintetiza o pensamento de forma lapidar:

“Rechaça-se – com veemência - o entendimento de que basta a Autoridade Tributária bem descrever os fatos, sendo irrelevante o equívoco na fundamentação jurídica do lançamento de ofício. Tal posição não só pressupõe que poderiam as Autoridades Julgadoras determinarem, posteriormente, a legislação aplicável, durante o contencioso, como contraria o ônus legal da Fiscalização, previsto no art. 142 do CTN e no art. 10 do Decreto nº 70.235/70 – além de empobrecer e desmerecer a tão nobre função técnica do Auditor Fiscal.

Não se está exigindo da Autoridade Fiscal *erudição acadêmica* ou magistério jurídico na sua atividade pública, mas o devido conhecimento do teor da Lei que ela mesma invoca e aplica, bem como do seu alcance e de suas consequências, assegurando coerência e consistência jurídica dos atos administrativos.”

No caso em questão, a autoridade autuante, muito embora tenha qualificado a multa de ofício alegando ter havido fraude ou simulação, não deixou claro se a reclassificação dos negócios celebrados encontrava respaldo também na fraude ou na simulação, nem tampouco apontou como dispositivo legal fundante da autuação o Art. 149, VII do CTN, o art. 167 do Código Civil, ou o art. 142 do CTN que, segundo a corrente predominante na jurisprudência, permitiria a requalificação jurídica dos fatos e atos independente da imputação de fraude ou simulação.

Pelas razões acima expostas, penso que a autoridade autuante deixou de atender adequadamente ao ônus imposto pelo art. 142 do Código Tributário Nacional, o que macula de nulidade o ato administrativo de lançamento tributário.

A despeito disso, entendo possível, no mérito, superar a nulidade em favor do Recorrente, nos termos permitidos pelo art. 59, § 3º do Decreto nº 70.235/72.

### 3. Mérito

Para o julgamento de mérito da demanda, bastaria partir das mesmas conclusões a que chegamos no tópico anterior, já que (i) o erro na identificação no aspecto temporal do fato gerador implica equivocada imputação ao Recorrente e acarretou, por exemplo, erro na apuração da base de cálculo, de maneira que a autuação por estas razões já seria improcedente; e (ii) os vícios de fundamentação impedem o reconhecimento da procedência dos lançamentos face à fundamentação e enquadramento jurídico adotados.

De todo modo, penso ser importante tratar do tema central à análise do caso à luz do Acórdão proferido pelo STF ao julgar a Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) nº 66, reconhecendo a constitucionalidade do art. 129 da Lei nº 11.196/2005 sem redução de texto e com efeitos *erga omnes*.

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

**“Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita **tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas**, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil. (Vide ADC 66)”**

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

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

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

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

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

*“Constitucionalidade da norma em exame*

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

A controvérsia que permeia a presente ação é determinada pela incerteza gerada por prestadores de serviços intelectuais e para os tomadores desses serviços sobre eventual desconsideração de sua relação jurídica pela Administração Pública ou pelo Poder Judiciário que, a pretexto de coibir fraudes e simulação em favor da primazia da realidade, possa a eles impor regramento previdenciário e fiscal mais gravoso que aquele destinado às pessoas jurídicas ou, ainda, reconhecer a formação de vínculo empregatício entre a pessoa física do prestador

e a tomadora dos serviços. O receio sobre a eficácia das escolhas empresariais e a dúvida sobre os limites dos compromissos assumidos comprometeria a segurança jurídica, mais ainda, o equilíbrio das relações firmadas, sem o que não se tem como garantido o livre exercício da atividade empresarial e o pleno desenvolvimento econômico.”

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

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

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

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

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

14. Tanto **não induz, entretanto, a que a opção pela contratação de pessoa jurídica** para a prestação de serviços intelectuais descrita no art. 129 da Lei n. 11.196/2005 **não se sujeite à avaliação de legalidade e regularidade pela**

**Administração ou pelo Poder Judiciário** quando acionado, **por inexistirem no ordenamento constitucional garantias ou direitos absolutos.**

(...)

15. **Eventual conduta de maquiagem de contrato** – como ocorre em qualquer caso – não possa ser objeto **de questionamento judicial**. Entretanto, a regra jurídica válida do modelo de estabelecimento de vínculo jurídico estabelecido entre prestador e tomador de serviços **deve pautar-se pela mínima interferência na liberdade econômica constitucionalmente assegurada e revestir-se de grau de certeza** para assegurar o equilíbrio nas relações econômicas e empresariais.

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

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

**Acompanhando o entendimento firmado pela Relatora**<sup>5</sup>, e com ela concordando, o **Ministro Dias Toffoli** proferiu Voto-Vista, no qual traçou o histórico do dispositivo legal em questão. Nessa ocasião, consignou as razões constantes da exposição de motivos da MP nº 255/05 ao final convertida na Lei nº 11.196/2005. Consignou:

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

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

Visava, portanto, justamente à redução dos ônus tributários e previdenciários que de outra maneira se imporiam sobre a contratação, que deixa de submeter-se às regras aplicáveis na contratação de pessoas físicas, *em harmonia com a possibilidade de terceirização das atividades meio e fim, reconhecida pelo STF no julgamento do Tema 725 da sistemática de repercussão geral.*

<sup>5</sup> “Desde já, adianto que acompanho a Relatora, a Ministra Cármen Lúcia.”

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

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

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

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

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

As considerações feitas pela Relatora acerca da possibilidade de avaliação da regularidade e licitude dos contratos, tanto pelas autoridades administrativas quanto pelas judiciais, compõem a *ratio decidendi* de que o dispositivo seria constitucional por não implicar carta branca apta a chancelar situações simuladas, delineando o importante vetor interpretativo seguido.

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

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

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

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

“Parágrafo único do art. 129

‘Art. 129. ....’

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

Razões do veto

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

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

6

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

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

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

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

(...)

*“Desde suas origens alhures, o IRPJ era visto como um meio indireto de se tributarem os investidores, i.e. ‘um imposto de renda retido na fonte sobre os rendimentos dos sócios’, dizendo-se até que ‘qualquer análise acadêmica útil sobre a pessoa jurídica deve começar negando sua existência e visualizando os vários grupos de pessoas interagindo através da pessoa jurídica’<sup>2</sup>. A inexistência de capacidade contributiva dos entes coletivos era apontada, mesmo, em desfavor do IRPJ, que deveria ceder lugar à cobrança direta e imediata dos detentores daquela capacidade, i.e. os investidores”<sup>7</sup>*

<sup>6</sup> Mensagem de veto Nº 783, de 21 de novembro de 2005. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2005/Msg/Vep/VEP-0783-05.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/Msg/Vep/VEP-0783-05.htm)>.

<sup>7</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio. Imposto de Renda e Capacidade Contributiva: a Periodicidade Anual e Mensal no IRPJ. Revista Direito Tributário Atual, n.47. p. 569-613. São Paulo: IBDT, 1º semestre 2021, p. 570.

Em um extremo, podemos trazer o exemplo da entidade que contrata a pessoa jurídica constituída por determinado artista para que este artista e titular/sócio da pessoa jurídica contratada performe, em caráter personalíssimo e sem as características da relação de emprego (e.g. um cantor contratado para determinado show). Igualmente, a contratação da pessoa jurídica constituída por determinado arquiteto de renome, para que desenvolva de maneira personalíssima projeto em benefício do contratante e segundo seu gosto e agrado parecem a priori não merecer resistência das autoridades fiscais. Tratam-se de atividades que, sem dúvida, pressupõem certo dirigismo e subordinação do contratante, sendo inconcebível a contratação personalíssima de serviços de arquitetura (para nos atermos ao último exemplo dado) na qual o contratado tenha carta branca para fazer o projeto que quiser, da forma que desejar e no prazo que melhor lhe aprouver.

Ainda que se tratem de serviços pontualmente prestados e Direito do Trabalho conheça a figura do contrato temporário, inclusive de artistas<sup>8</sup>, esse modelo de contratação de serviços personalíssimos por meio de pessoa jurídica constituída pelo profissional desejado encontra-se inequivocamente albergado pelo art. 129 da Lei nº 11.196/05, sendo impertinentes análises que porventura considerem simulada a relação, única e exclusivamente por figurar como contratada pessoa jurídica.

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

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

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

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

XXVIII - são assegurados, nos termos da lei:

---

<sup>8</sup> Art. 9º da Lei nº 6.533/78

a) a proteção às participações individuais em obras coletivas e à reprodução da imagem e voz humanas, inclusive nas atividades desportivas;

b) o direito de fiscalização do aproveitamento econômico das obras que criarem ou de que participarem aos criadores, aos intérpretes e às respectivas representações sindicais e associativas;”

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

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

I - as energias que tenham valor econômico;

II - os direitos reais sobre objetos móveis e as ações correspondentes;

III - os direitos pessoais de caráter patrimonial e respectivas ações.”

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

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

### Capítulo III

#### Dos Direitos Patrimoniais do Autor e de sua Duração

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

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

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

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

“Art. 980-A. A empresa individual de responsabilidade limitada será constituída por uma única pessoa titular da totalidade do capital social, devidamente

integralizado, que não será inferior a 100 (cem) vezes o maior salário-mínimo vigente no País.

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

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

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

§ 4º ( VETADO).

**§ 5º Poderá ser atribuída à empresa individual de responsabilidade limitada constituída para a prestação de serviços de qualquer natureza a remuneração decorrente da cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de que seja detentor o titular da pessoa jurídica, vinculados à atividade profissional.**

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

O §5º tinha natureza meramente aclaratória e foi revogado em dezembro de 2021 pela MP nº 1.085/21, posteriormente convertida na Lei nº 14.382, de 27/06/2022, mas essa revogação, como esclarece a exposição de motivos da Medida Provisória, almejou esclarecer haver sido extinta a EIRELI com a introdução, no Código Civil, da figura da sociedade limitada unipessoal.<sup>9</sup> A revogação do parágrafo §5º não há, portanto, de ser vista como vedação, já que o dispositivo continha mera elucidação de que também a EIRELI podia receber, em cessão de seu Titular, direitos patrimoniais de autor.

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

<sup>9</sup> Art. 1.052. Na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social.

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

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

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

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

Eventual desconsideração das relações contratuais firmadas deve decorrer da comprovação da ocorrência de simulação ou fraude, associada à demonstração da presença dos elementos da relação empregatícia, regendo-se, nas palavras do Acórdão proferido na ADC nº 66, pelo princípio da *“mínima interferência na liberdade econômica”*. Ainda assim, não poderão violentar a segregação válida dos direitos patrimoniais de autor, podendo, quando muito, implicar na requalificação jurídica dos rendimentos decorrentes da prestação dos serviços personalíssimos.

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

Essa autodeterminação inerente às profissões intelectuais está em sua essência, sendo objeto de constantes estudos na Doutrina especializada, conforme nos relata Alice Monteiro de Barros<sup>10</sup>

(...)

Afirma-se<sup>24</sup> que não se delinea nessa modalidade de trabalho a subordinação socioeconômica, tampouco pode-se falar em acentuada direção no desenvolvimento dessa atividade, uma vez que o artista determina, de certa forma, os modos pelos quais realiza o seu trabalho, principalmente em se tratando de produtor, apresentador, diretor de fotografia, atores principais e dubladores. Estes mantêm uma certa autonomia, preservando a própria individualidade, com vistas a um objetivo final que representa o interesse comum.

Por outro lado, o objeto do *opus*, no contrato de trabalho autônomo, é predeterminado. No tocante à contratação do artista, essa predeterminação não

poderá ocorrer, exatamente porque nem mesmo ao artista é dado prever e regular os aspectos que entram na definição do objeto do seu contrato, como a sensibilidade e a criação.

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

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

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS** Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011 CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. PESSOA JURÍDICA INTERPOSTA. COMPROVAÇÃO DO VÍNCULO EMPREGATÍCIO. INEXISTÊNCIA. FATO GERADOR. NÃO COMPROVAÇÃO.

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

2. A descaracterização do vínculo pactuado é uma medida extrema, que, como tal, deve estar amparada em indubitável conjunto probatório.

<sup>10</sup> MONTEIRO DE BARROS, Alice. Revista do Tribunal Regional do Trabalho da 3ª Região, Belo Horizonte, v.39, n.69, p.147-165, jan./jun.2004. Disponível em: <[https://www.trt3.jus.br/escola/download/revista/rev\\_69/Alice\\_Barros.pdf](https://www.trt3.jus.br/escola/download/revista/rev_69/Alice_Barros.pdf)>. Acesso em: 08/07/2022.

3. A autoridade autuante não conseguiu demonstrar que a recorrente realizou, no mundo fenomênico, o fato gerador das contribuições.

Extrai-se da íntegra do voto:

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

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

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

A fiscalização deveria ter demonstrado, de forma inequívoca, aquela *"situação em que se encontra o trabalhador, decorrente da limitação contratual da autonomia da sua vontade, para o fim de transferir ao empregador o poder de direção sobre a atividade que desempenhará. A subordinação significa uma limitação à autonomia do empregado, de tal modo que a execução dos serviços deve pautar-se por certas normas que não serão por ele traçadas<sup>2</sup>".*

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

### 3.1. Síntese das premissas

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

- i. O reconhecimento da Constitucionalidade do art. 129 da Lei nº 11.196/05 no julgamento da ADC nº 66 implica a confirmação da licitude do contribuinte de optar pela forma menos onerosa para a prestação de serviços intelectuais personalíssimos;
- ii. Sua interpretação e aplicação é regida pelo princípio da *“mínima interferência na liberdade econômica”*;
- iii. Não se pode, aprioristicamente, requalificar os contratos celebrados com pessoas jurídicas simplesmente por envolverem a prestação de serviços intelectuais personalíssimos de seu titular;

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

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

### 3.2. Análise dos caso concreto

A autoridade fiscal atuante, em seu Relatório Fiscal, analisou cada um dos contratos elencando as disposições a partir das quais entenderia estarem presentes os requisitos da relação empregatícia, notadamente a subordinação. Os contratos, em sua essência, contém condições e previsões análogas, e a subordinação foi vislumbrada pela autoridade fiscal essencialmente nos seguintes elementos:

- i. Inserção das atividades desempenhadas pelo “interveniente” (sócio da pessoa jurídica contratada), na dinâmica operacional do contratante, atuando em conjunto com empregados do contratante.
- ii. Fixação de horários, em determinados casos, para o desempenho das atividades, como gravações de programas transmitidos *ao vivo*;
- iii. Possibilidade de a contratante determinar a inserção ou remoção do contratado em quaisquer projetos da contratante;

- iv. Participação do interveniente no esforço de venda, promoções ou ações de merchandising determinadas pelo contratante mediante participação nas receitas delas decorrentes;
- v. Descrição genérica das notas fiscais emitidas pelo contratado
- vi. Presença de cláusula de exclusividade com relação a determinadas atividades com remuneração atrelada à exclusividade e ao tempo à disposição do contratante;
- vii. Obrigação de priorização dos compromissos assumidos com o contratante frente aos assumidos com terceiros; e
- viii. Possibilidade de que a pessoa jurídica contratada se associasse à pessoa jurídica contratante para fins de valer-se do seguro-saúde corporativo da contratante.

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

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

Ademais, a participação nos esforços promocionais e o recebimento de remuneração adicional percentual sobre as atividades de merchandising demonstra justamente o oposto da subordinação, revela que os contratados assumem, nas atividades desempenhadas, importante papel captador e de agregação de valor aos negócios, concorrendo proporcionalmente com os riscos da contratante.

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

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

As descrições genéricas das notas fiscais emitidas pela contratada, por sua vez, nada revelam de relevante.

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

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

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

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

#### 4. Dispositivo

Pelo exposto, conheço do Recurso Voluntário para, no mérito, dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva (Relator *ad hoc*)

**DECLARAÇÃO DE VOTO**

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva.

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

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

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

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

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

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

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

É como voto.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva