

**UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE
FACULDADE DE DIREITO**

MARIANA SANCHES MAIA

***PEJOTIZAÇÃO* - UM DIREITO FUNDAMENTAL DE ECONOMIZAR
TRIBUTOS OU UMA FRAUDE NAS RELAÇÕES DE TRABALHO?**

SÃO PAULO

2020

MARIANA SANCHES MAIA

PEJOTIZAÇÃO - UM DIREITO FUNDAMENTAL DE ECONOMIZAR TRIBUTOS OU
UMA FRAUDE NAS RELAÇÕES DE TRABALHO?

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à Faculdade de Direito da
Universidade Presbiteriana Mackenzie
como requisito parcial à obtenção do grau
de Bacharel em Direito

Orientador: Professor Dr. Eduardo de Moraes Sabbag

São Paulo

2020

MARIANA SANCHES MAIA

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à Faculdade de Direito da
Universidade Presbiteriana Mackenzie
como requisito parcial à obtenção do grau
de Bacharel em Direito

Aprovado em ___/___/___

BANCA EXAMINADORA

Professor Dr. Eduardo de Moraes Sabbag - Orientador
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Professora Dra. Mariana Barboza Baeta Neves Matsushita
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Professora Dra. Ana Flávia Messa
Universidade Presbiteriana Mackenzie

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradeço aos meus pais e irmã, por uma vida inteira de ensinamentos, por todo o incentivo e apoio ao longo desta graduação e por me mostrarem que o caminho do aprendizado não é sempre o mais fácil, mas será sempre o mais recompensador.

Agradeço também ao escritório Baruel e Barreto Advogados, responsável pela minha introdução no mundo da Advocacia Tributária e por me mostrar que esta é a causa que faz brilhar meus olhos. Meu muito obrigada especialmente ao meu chefe e mentor Bruno Baruel Rocha, pela confiança em mim depositada desde o início, pelas oportunidades concedidas que me estimularam a ser uma profissional melhor a cada dia e, sobretudo, pelos enriquecedores ensinamentos.

Por fim, minha gratidão ao meu professor orientador Dr. Eduardo de Moraes Sabbag, que por sua metodologia rígida e sua dedicação permitiu com que o Trabalho de Conclusão de Curso deixasse de ser um temor da graduação, tornando-se uma experiência gratificante.

RESUMO

O presente estudo objetiva analisar o tema da “Pejotização” em seus aspectos tributários. Para tanto, o estudo foi dividido em três capítulos: “O fenômeno da ‘Pejotização’: conceito e discussões”; “‘Pejotização’ e o Enfoque Doutrinário: Fraude ou Exercício do Direito Fundamental de Economizar Tributos?” e “A ‘Pejotização’ e o enfoque jurisprudencial”. No primeiro capítulo, expõe-se o conceito de “Pejotização” enquanto meio de contratação de serviços mediante pessoas jurídicas prestadoras, delimitando brevemente as discussões jurídicas associadas à prática e que serviram de plano de fundo para o estudo. Adiante, a segunda parte analisa a legislação e a Doutrina aplicáveis à “Pejotização”, a fim de reunir arcabouço teórico capaz de analisar o fenômeno enquanto fraude à legislação tributária ou exercício do direito fundamental de economizar tributos mediante o Planejamento Tributário. Por fim, o terceiro capítulo apresenta brevemente o fenômeno sob a ótica da jurisprudência trabalhista, para então estudar a fundo julgamentos relevantes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais acerca da temática. A partir desses elementos, busca-se, ao final, sustentar que a constituição de Pessoas Jurídicas Prestadoras de Serviços Intelectuais é admitida na legislação brasileira, contudo, aspectos fáticos e econômicos associados à contratação dessas pessoas jurídicas são determinantes para garantir Segurança Jurídica aos contribuintes.

Palavras-chave: Planejamento tributário; “Pejotização”; fraude à lei tributária; segurança jurídica.

ABSTRACT

This study aims to analyze the theme of "Pejotização" in its tax aspects. The study was divided into three chapters: "The phenomenon of 'Pejotização': concept and discussions"; "'Pejotização' and the Doctrinal Statement: Tax Evasion or Exercise of the Fundamental Right to Save Taxes?" and "Pejotização and the former court decisions". In the first chapter, presents the concept of "Pejotização", as a way of contracting services through legal entities, delimiting the legal discussions associated with the practice, which served as a background for the study.. Ahead, the second part analyzes the applicable legislation and Doctrine to the "Pejotização", in order to gather a theoretical framework able to analyze the phenomenon as a tax evasion or the exercise of the fundamental right to save taxes through Tax Planning. Finally, the third chapter briefly presents the phenomenon from the perspective of labor court decisions, and then, study the relevant judgments of the Administrative Tax Council. Based on these elements, aim is to maintain that the constitution of Legal Persons Providing Intellectual Services is it admitted in Brazilian laws; however, factual and economic aspects associated with the hiring of these legal entities are crucial to ensure Legal Security for taxpayers.

Palavras-chave: Tax planning; "Pejotização"; Tax law fraud; legal certainty.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1. O FENÔMENO DA “PEJOTIZAÇÃO”: CONCEITO E DISCUSSÕES	10
1.1. Discussões Acerca da “Pejotização”	10
1.2. A Relação de Emprego no Direito do Trabalho	15
1.3. Características do Contrato de Prestação de Serviços Intelectuais	17
2. A “PEJOTIZAÇÃO” E O ENFOQUE DOUTRINÁRIO: FRAUDE OU EXERCÍCIO DO DIREITO FUNDAMENTAL DE ECONOMIZAR TRIBUTOS?.....	21
2.1. Conceito de fraude tributária	22
2.2. O Direito Fundamental de Economizar Tributos.....	28
3. A “PEJOTIZAÇÃO” E O ENFOQUE JURISPRUDENCIAL	32
3.1. Breves considerações a respeito da Jurisprudência Trabalhista.....	32
3.2. A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais	35
3.2.1. Breves considerações a respeito do posicionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais quanto ao Planejamento Tributário.....	35
3.2.2. Julgamentos relevantes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no tocante a Pejotização	37
CONCLUSÃO	43
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	47

INTRODUÇÃO

O contexto atual é de dinamização do mercado, com o abandono das formas tradicionais de contratação de mão de obra para adoção de maneiras mais flexíveis de negócios, que conferem maior autonomia ao tomador e ao prestador de serviços. É nesse contexto que surge o fenômeno da criação de Pessoas Jurídicas Prestadoras de Serviços Intelectuais, impulsionadas pelo afastamento da tutela do Direito do Trabalho e pelas vantagens de ordem tributária relacionadas à possibilidade de economizar tributos.

Paralelamente, o Planejamento Tributário tem ganhado força na prática empresarial hodierna, mostrando-se não somente como uma estratégia eficaz para obtenção de eficiência tributária, como também um diferencial significativo das empresas atuantes no mercado. Trata-se da prática denominada “elisão fiscal”, que, diferentemente da “evasão fiscal”, que objetiva esquivar o pagamento de tributos, consiste em meios legalmente admitidos de garantir a melhor estratégia tributária para determinada atividade e segmento, conduta que, em princípio, não se reveste de ilegalidade.

Como não poderia deixar de ser, o Direito não permanece alheio a essas práticas do mercado, de tal modo que o sistema jurídico apresenta uma resposta em relação às transformações econômico-sociais, o que pode ocorrer por meio de uma alteração legislativa posterior ou por meio da evolução da jurisprudência.

O presente trabalho, nessa esteira, visa estudar como o atual sistema jurídico, no âmbito tributário, posiciona-se em relação especificamente às inovações do mercado que levam, cada dia mais, à substituição da rigidez do contrato de trabalho pela autonomia conferida pela contratação de outras empresas para o desempenho de serviços intelectuais em caráter contínuo, medida autorizada pelo artigo 170, *caput*, da Constituição Federal, que trata do princípio de livre iniciativa e pelo advento do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005 e que, entretanto, enfrenta certa oposição por parte das Autoridades Fiscais.

Para tanto, o primeiro capítulo deste estudo se debruçará sobre o fenômeno da “Pejotização”, denominação dada pela prática crescente de contratação de pessoas jurídicas para realização de serviços personalíssimos, analisando de maneira breve seus impactos na tributação enquanto possível fator impulsor de sua

difusão. Na oportunidade, serão levantadas discussões e posicionamentos por parte das Autoridades Fiscais e de operadores do Direito Tributário acerca do tema, a fim de apresentar a controvérsia jurídica sobre a qual recai o presente trabalho.

Na sequência, debruçar-se-á sobre os elementos constitutivos da relação de emprego de acordo com o Direito do Trabalho, enquanto material imprescindível para a distinção entre o contrato de trabalho com vínculo empregatício e o contrato de prestação de serviços intelectuais por pessoas jurídicas, que possui características próprias que também serão abordadas.

Delineados os conceitos jurídicos de relação de emprego e de contrato de prestação de serviços intelectuais, bem como conhecidas as motivações fiscais que levam à preferência por essa segunda espécie de contratação, o terceiro capítulo deste estudo passará então a abordar os argumentos Doutrinários relativos à “Pejotização”, enquanto fraude tributária ou exercício do direito fundamental de economizar tributos.

Por fim, visando trazer à tona um cenário atualizado acerca do que a jurisprudência administrativa entende sobre a temática, o quarto capítulo analisará importantes decisões do extinto Conselho de Contribuintes e do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no tocante à “Pejotização”, na medida em que este o principal órgão responsável pela solução dessa espécie controvérsia na perspectiva fiscal, debruçando-se sobre inúmeras autuações que possuem como plano de fundo a exigência de tributos devidos quando desconstituída a relação entre pessoas jurídicas. Como não poderia deixar de sê-lo, neste capítulo também se abordará de maneira breve como tem sido julgada a matéria no âmbito do Direito do Trabalho, uma vez que, embora haja autonomia e independência entre os órgãos julgadores, os critérios adotados na seara trabalhista repercutem direta ou indiretamente nos fundamentos das decisões fiscais.

Portanto, o presente estudo visa, ao final, apresentar um arcabouço teórico e jurisprudencial capaz de concluir se, para o Direito Tributário, a “Pejotização” tem sido aceita como meio legítimo de contratação de serviços e como alternativa eficaz para economizar tributos ou, de outro lado, tem sido enfrentada como fraude à tributação, colacionando os critérios que conduzem a cada um dos posicionamentos. Sem pretender esgotar a questão, que há anos perdura na realidade tributarista e, igualmente, está distante de ser solucionada, o objetivo último desta pesquisa é trazer a colação critérios e análises que possam conferir maior Segurança Jurídica

aos contribuintes, de modo a conferir maior previsibilidade quanto aos riscos da constituição e contratação de Pessoas Jurídicas Prestadoras de Serviços tão consagradas no mercado atual.

1. O FENÔMENO DA “PEJOTIZAÇÃO”: CONCEITO E DISCUSSÕES

Antes de se debruçar sobre os conceitos associados à “Pejotização”, o presente estudo visa apresentar as discussões relacionadas ao tema, especialmente trazendo o posicionamento das Autoridades Fiscais e dos profissionais atuantes na área tributária sobre a validade ou não do uso de pessoas jurídicas para a prestação de serviços intelectuais.

1.1. Discussões Acerca da “Pejotização”

A “Pejotização” está, indistintamente, inserida em um contexto de controvérsia jurídica, que perdura há décadas na seara do Direito Tributário e Trabalhista.

De um lado, entende-se legítima a constituição de pessoas jurídicas para prestação de serviços em resposta a demanda do mercado, que deixou de buscar a subordinação nas relações, bem como procura métodos eficientes para economizar tributos. Por outro lado, interpreta-se a “Pejotização” como mecanismo que visa esquivar a aplicação da norma do Direito do Trabalho e fraudar o recolhimento de tributos, mediante deslocamento da base tributável.

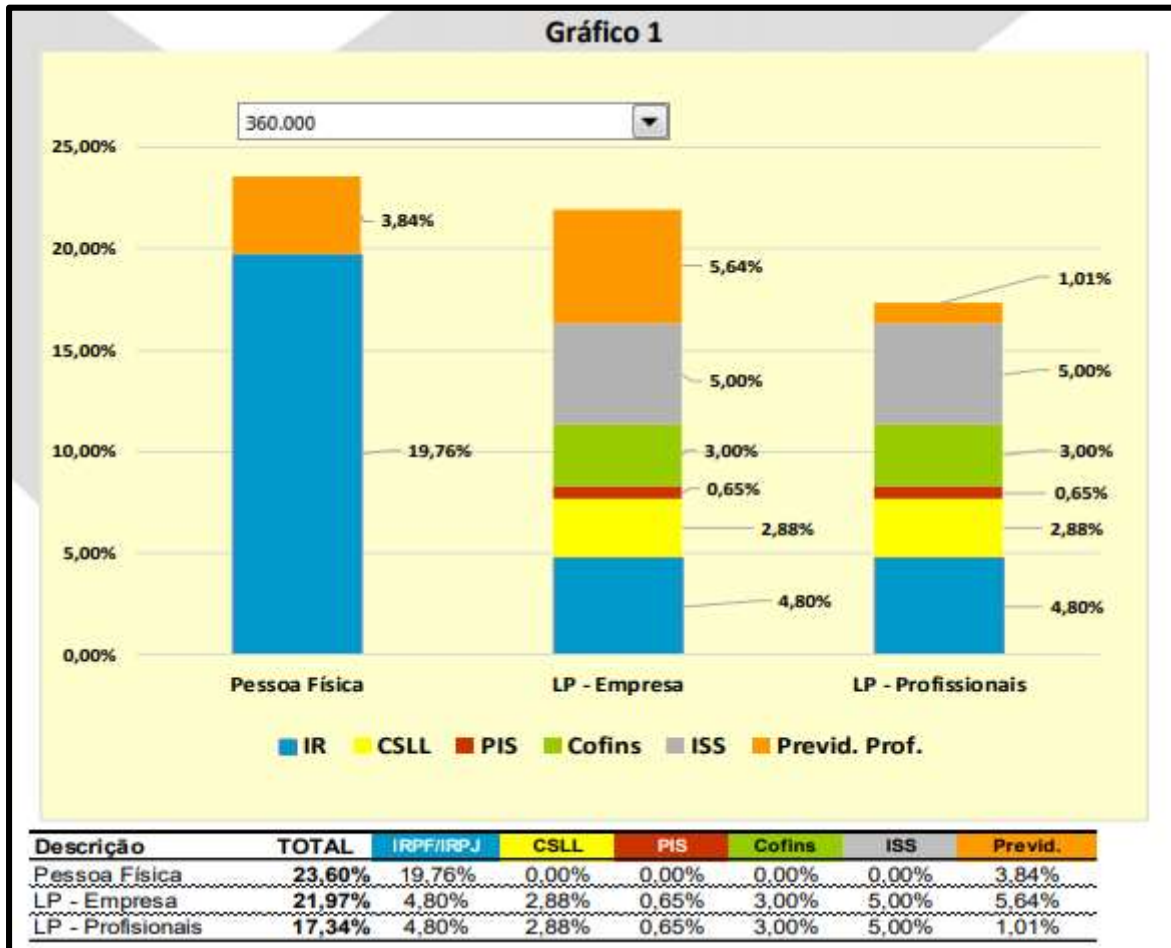
Na perspectiva trabalhista, em um primeiro momento, parece haver uma antipatia em face a prestação de serviços por meio de pessoa jurídica interposta, em detrimento da relação de emprego constituída nos moldes da Consolidação das Leis do Trabalho, por supostamente representar afronta à tutela jurisdicional e usurpação dos direitos do trabalhador, o que, por si só, justifica as numerosas discussões acerca do tema.

Do ponto de vista do Direito Tributário, a discrepância entre a arrecadação fiscal em cada modelo de contratação também é um fator que explica o motivo pelo qual o tema é tão relevante e, ao mesmo tempo, tão controvertido.

A corroborar com essa afirmação, a Receita Federal do Brasil elaborou documento intitulado “O fenômeno da ‘Pejotização’ e a Motivação Tributária”, no qual ilustrou por meio de Gráfico as diferentes cargas tributárias suportadas por: (i) uma pessoa física prestadora de serviços intelectuais (Pessoa Física); (ii) uma pessoa jurídica prestadora de serviços com empregados, instalações, equipamentos e etc (LP – Empresa) e (iii) uma pessoa jurídica prestadora de serviços intelectuais,

com um único sócio que exerce atividade regulamentada (LP – Profissionais). Confira-se abaixo a reprodução da imagem apresentada no referido documento:

Gráfico 1 – Tributação na Prestação de Serviços



Fonte: Receita Federal do Brasil¹

Nessa simulação, no item “Previdência”, foi considerada a contribuição previdenciária patronal, o depósito para o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (“FGTS”), os encargos do Sistema S (Contribuições a Terceiros) e o Risco Ambiental do Trabalho (RAT).

A conclusão que se extrai do exemplo acima é que, na faixa de renda equivalente a R\$ 30.000 mensais, os tributos federais correspondem a 23,6% da renda bruta auferida pela Pessoa Física na condição de empregado celetista e de

¹ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **O fenômeno da Pejotização e a Motivação Tributária.** Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos/o-fenomeno-da-pejotizacao-e-a-motivacao-tributaria.pdf/view>. Acesso em: 10.out. 2020.

apenas 17,34% nos casos em que esse profissional constitui uma Pessoa Jurídica Prestadora de Serviços, importando em uma redução de 6,26% no percentual de tributos arrecadados. Ademais, a tributação da Pessoa Jurídica Prestadora de Serviços constituída por um único sócio para concentração dos serviços por ele prestados, ou similar, é bastante diferente se comparada à Pessoa Jurídica Prestadora de Serviços com maior estrutura, quadro de funcionários e etc, dado o desnível na complexidade de cada sociedade.

Com base na simplificada simulação elaborada pela Receita Federal do Brasil acima colacionada, o Órgão Fazendário apontou que essa vantagem tributária representada pela significativa redução no custo final do serviço contratado torna a opção pela contratação de pessoa jurídica mais favorável. Ao final, o documento conclui que o suposto “desequilíbrio financeiro”, decorrente da discrepância na incidência do ônus tributário, *“pode ser diagnosticado como a principal, senão a única motivação para a larga utilização desse mecanismo entre os profissionais intelectuais das atividades regulamentadas.”*²

Diante desse cenário de significativa redução na arrecadação, não surpreende que a Receita Federal do Brasil volte seu *animus* arrecadatório às Pessoas Jurídicas Prestadoras de Serviços Intelectuais, visando a desconstituição da personalidade jurídica para tributar a prestação de serviços como se realizada por pessoa física na condição de empregada, com a autuação dos tributos correspondentes e multas penalizatórias.

Em janeiro deste ano, foi necessário que a Receita Federal do Brasil lançasse uma nota extraoficial esclarecendo os inúmeros procedimentos de fiscalização iniciados ao longo do ano de 2019 com vistas a combater a fraude na Pejotização. O documento disponibilizado no sítio da Receita Federal dispôs o que segue:

Em relação às recentes matérias veiculadas na imprensa sobre a autuação da Receita Federal na fiscalização de pessoas jurídicas prestadoras de serviços para empresas de comunicação, fazem-se necessários os seguintes esclarecimentos:

1. A Receita Federal realiza procedimentos fiscais para verificar a regularidade e adequação do instituto da "pejotização", em inúmeros setores econômicos, desde a vigência das disposições contidas no art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005;
2. TODAS AS FISCALIZAÇÕES EM CURSO em diversas empresas de comunicação, referentes à "pejotização" de pessoas físicas, são

² RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Op cit. p. 9.

decorrentes de procedimentos fiscais planejados e iniciados nos anos de 2017 e 2018, resultando em lançamentos tributários a partir de 2019;

3. Considerando a totalidade dos setores econômicos, a área de Fiscalização da Receita Federal realizou entre 2017 e 2019, um total de 343 lançamentos tributários, decorrentes do desenquadramento da tributação como Pessoa Jurídica.

4. A Receita Federal se pauta por critérios técnicos e impessoais, completamente vinculados à legislação tributária. Em razão do sigilo fiscal, imposto pelo Código Tributário Nacional (art. 198), o órgão não pode se referir à situação de contribuintes específicos.³

No já mencionado documento intitulado “O Fenômeno da Pejotização e a Motivação Tributária”, a Receita Federal do Brasil evidenciou seu entendimento a respeito:

A pejotização deve ser tratada como forma artificial de adquirir serviços intelectuais, especialmente os de profissões regulamentadas. Resulta na descaracterização da relação típica de emprego e na contratação da pessoa jurídica em substituição ao contrato de trabalho. (...)

O fenômeno vem ocorrendo como mecanismo alternativo para a submissão de rendas do trabalho de profissionais liberais à sistemática de tributação das pessoas jurídicas, é motivado pela significativa vantagem tributária e pela redução do custo administrativo com a desobrigação das exigências trabalhistas.⁴

Como se lê, o órgão fazendário possui um posicionamento contrário em relação a esse tipo de contratação, por entender que distorce uma relação típica de emprego, bem como causa uma insustentável assimetria entre as demais sociedades empresariais e às pessoas físicas prestadoras de serviços sob o ponto de vista da tributação.

Todavia, o entendimento da Receita Federal do Brasil é diametralmente contrário ao posicionamento mais recente de juristas atuantes na área do Direito Tributário, além de estar em dissonância com as recentes alterações legislativas acerca do tema.

Com efeito, os juristas defendem que a constituição de Pessoas Jurídicas Prestadoras de Serviços Intelectuais, em detrimento da relação de emprego típica, não só configura uma conduta lícita, mas compreensível do ponto de vista do mercado. Por elucidativo, transcreve-se trecho da obra “Prestação de Serviços Intelectuais por Pessoas Jurídicas”:

³Idem. Nota de Esclarecimento. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2020/janeiro/nota-de-esclarecimento>. Acesso em: 14.out. 2020.

⁴ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Op. cit. p. 9.

Verifica-se, portanto, que é perfeitamente lícito constituir sociedade, simples ou empresária, para o exercício de atividade intelectual, de natureza científica, literária ou artística, sendo frequente o recurso a tal modelo, sem embargo do compromisso de atuação pessoal do sócio no serviço contratado pela pessoa jurídica. Da mesma forma que não há ilicitude na contratação de escritório de advocacia para a defesa de uma causa, ainda que o trabalho seja realizado – e contrato para se realizar – pessoalmente por apenas um de seus sócios, ilicitude inexistente na contratação celebrada entre as emissoras de rádio e televisão e certas pessoas jurídicas para a prestação de serviços em programas de rádio e televisão, ainda que tais serviços envolvam, e consistam mesmo, em atividades correspondentes ao exercício por um de seus sócios da sua profissão de jornalista, apresentador de televisão, animador ou entrevistador.⁵

Não obstante a controvérsia acerca da legitimidade dessa forma de contratação, fato é que ela deriva de um mercado cada vez mais heterogêneo, que provoca o operador do Direito a se adaptar às novas formas de contratação para que sejam devidamente regulamentadas. Nesse tocante, o Professor Nelson Mannrich aborda as principais mudanças observadas na celebração de contratos de trabalho:

Há aqueles em que o contrato já se apresenta com outro perfil. Assim, quanto à função – já se exige do empregado multifuncionalidade; quanto ao salário, é comum levar-se em conta a produtividade, com tendências a ser variável, e não fixo, transformando-se as bases tradicionais da equiparação salarial, com amplo apelo à motivação; quanto aos chamados benefícios, as empresas já permitem que os próprios empregados façam seu próprio pacote, segundo alguns critérios; por fim, quanto a duração, verifica-se certa preferência pelos contratos de prazo determinado, sem prejuízo dos tradicionais contratos de prazo indeterminado.⁶

Ainda sobre o tema, o Professor Nelson Mannrich aponta como principal desafio a mudança do trabalho subordinado para o trabalho coordenado, fator intrinsecamente ligado à superação da relação de emprego. O autor conclui que se o Direito do Trabalho permanecer omissivo no enfrentamento dessa problemática, poderá contribuir para o aprofundamento da crise que vivemos hoje, quando observados o avanço da informalidade e a utilização indevida de determinadas construções jurídicas.

⁵ TEPEDINO, Gustavo. “Sociedade Prestadora de Serviços Intelectuais: qualificação das atividades privadas no âmbito do Direito Tributário”. In: ANAN JUNIOR, Pedro; e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). **Prestação de serviços intelectuais por pessoas jurídicas: aspectos legais, econômicos e tributários**. São Paulo: MP Editora, 2008. p.27

⁶ MANNRICH, Nelson. Evolução do contrato de trabalho e os impactos tributários na prestação de serviços personalíssimos por pessoas jurídicas: uma análise do art. 129 da Lei nº 11.196/2005. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 202, 2012. p.166

Diante desse quadro de constantes mudanças no mercado e, por consequência, nas formas de contratação de trabalho, alinhada à necessidade de conferir segurança jurídica aos agentes econômicos, o presente estudo passa a analisar os conceitos jurídicos e elementos constitutivos de cada um dos negócios jurídicos em discussão, a fim de fornecer subsídios para que, ao final, se alcance uma conclusão acerca da prática da “Pejotização”.

1.2. A Relação de Emprego no Direito do Trabalho

O fenômeno da “Pejotização” consiste em uma prática derivada do mercado como alternativa ao contrato de trabalho puro e simples. A fim de desenvolver uma compreensão consistente acerca dessa prática, não há como se dissociar do entendimento do que é uma relação de trabalho, sob a perspectiva de seus pontos constitutivos na ótica do Direito do Trabalho, do que se passa a tratar.

De acordo com a Consolidação das Leis do Trabalho, em especial seus artigos 2º e 3º, a configuração do vínculo empregatício depende da pessoa do empregador e do empregado, bem como a observância de alguns requisitos indispensáveis, quais sejam : (i) prestação de serviços por pessoa física; (ii) habitualidade; (iii) subordinação, (iv) remuneração mediante salário e, por fim, (v) personalidade, isto é, o *intuitu personae* da relação empregatícia. Leia-se:

Art. 2º - Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço.

§ 1º - Equiparam-se ao empregador, para os efeitos exclusivos da relação de emprego, os profissionais liberais, as instituições de beneficência, as associações recreativas ou outras instituições sem fins lucrativos, que admitirem trabalhadores como empregados.

§ 2º Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, ou ainda quando, mesmo guardando cada uma sua autonomia, integrem grupo econômico, serão responsáveis solidariamente pelas obrigações decorrentes da relação de emprego.

§ 3º Não caracteriza grupo econômico a mera identidade de sócios, sendo necessárias, para a configuração do grupo, a demonstração do interesse integrado, a efetiva comunhão de interesses e a atuação conjunta das empresas dele integrantes.

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

Parágrafo único - Não haverá distinções relativas à espécie de emprego e à condição de trabalhador, nem entre o trabalho intelectual, técnico e manual.

Nesse sentido, o vínculo empregatício não depende da nomenclatura que se dê à relação jurídica, mas sim da observância, no caso concreto, dos requisitos acima descritos, na medida em que no Direito do Trabalho vige o **Princípio da Primazia da Realidade**, conforme ensina a Doutrina de Amauri Mascaro Nascimento:

Tipificar contratos de trabalho, ou seja, enquadrá-los no padrão jurídico a que pertencem, não é uma ação meramente gramatical de redigir num documento o que as partes supõem que esteja sendo contratado, mas, principalmente, um levantamento descritivo da realidade da prestação de serviços que se pretende constituir. A realidade do tipo de trabalho a ser prestado – subordinado, autônomo, societário etc. – poderá ou não coincidir com o texto gramatical. Não havendo coincidência, prevalece a realidade dos fatos. Essa é a razão que levou Mario de la Cueva a dizer que o contrato de trabalho é um contrato de realidade. O que realmente importa para o enquadramento jurídico do contrato é a descrição do trabalho e não tanto o nome do trabalho. De nada adianta denominar o contrato de trabalho autônomo um trabalho subordinado.⁷

Considera-se importante observar que os requisitos constitutivos da relação de emprego são cumulativos, de modo que não se pode considerar a existência de vínculo empregatício quando a realidade concreta não possui todas as características próprias acima elencadas. Posto isso, o fenômeno da constituição de pessoas jurídicas para prestação de serviços intelectuais surge como uma forma contratação alternativa, na qual não se verificaria, em tese, o preenchimento das condições necessárias à relação de emprego.

Isso porque a Doutrina aponta que a **subordinação** é, especialmente, o elemento constitutivo da relação de emprego do qual essa nova técnica de contratação do mercado visa se distanciar e, sem a qual, não há que se falar em contrato de trabalho associado do Direito Trabalhista. Nessa linha, são os ensinamentos do professor Amauri Mascaro Nascimento:

É conhecida a posição da jurisprudência brasileira. Centraliza-se no conceito de subordinação como elemento divisor do trabalho e atrativo da esfera da relação de emprego. Assim, há um traço definido nos estudos apontando para o trabalho subordinado como objeto do direito do trabalho.⁸

⁷ NASCIMENTO, Amauri M. **Curso de direito do trabalho: história e teoria geral do direito do trabalho, relações individuais e coletivas do trabalho**. 26. ed., São Paulo, Saraiva, 2011. p. 556 e 557.

⁸ Ibidem. p. 558

A subordinação, segundo os ensinamentos de Amauri Mascaro Nascimento, consistiria na limitação contratual da autonomia da vontade do empregado, ligado ao poder de direção que o empregador possui sobre a atividade que aquele exerce. Tanto é assim que, no Direito brasileiro, faz-se distinção entre o conceito de “contrato de emprego” e “contrato de trabalho”. O primeiro, corresponde à espécie de contratação em que há subordinação entre o empregador e o empregado. O segundo, por sua vez, é mais amplo, e abarca diversas espécies de contratação sem que haja subordinação entre aquele que presta o serviço e aquele que contrata.

De acordo com os juristas com Alexandre Luiz Ricardo e Ricardo Giuliano “*é justamente da noção de subordinação que o mercado de trabalho hodierno vem se distanciando, permitindo o incremento de prestações de serviços por pessoas jurídicas ou por autônomos*”⁹. Isso porque, no mercado atual, determinadas profissões que pressupõe alto nível de capacitação intelectual não mais condizem com um modelo rígido de trabalho, crescendo o interesse do prestador de serviços em atuar para mais de um contratante e vice-versa.

É nesse contexto de heterogeneidade do mercado que se insere a Pessoa Jurídica Prestadora de Serviços, que se distancia da relação de emprego regida pelo Direito do Trabalho, que em sua essência pressupõe a homogeneidade dos trabalhadores, para dar lugar a formas de contratação mais abrangentes e que possuem regulamentação própria do Direito Societário, mostrando-se muito mais compatíveis com determinados serviços intelectuais prestados de forma autônoma.

1.3. Características do Contrato de Prestação de Serviços Intelectuais

Em oposição a esse modelo de relação empregatícia em constante superação pelo mercado, surge a possibilidade de contratação do trabalho realizado por pessoas jurídicas ou autônomos. A situação parece se amoldar aos Princípios Gerais da Atividade Econômica previstos na Constituição Federal, que em seu artigo 170 elege a livre iniciativa como sustentáculo da ordem econômica¹⁰.

⁹ MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; TORRE, Riccardo Giuliano Figueira. Evolução do contrato de trabalho e os impactos tributários na prestação de serviços personalíssimos por pessoas jurídicas: uma análise do art. 129 da Lei nº 11.196/2005. **Revista Dialética de Direito Tributário nº 202**, São Paulo, v. 202, p. 26, Julho/2012. 2012.

¹⁰ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios (...).

Ademais, os artigos 593 e seguintes do Código Civil regulamentam o contrato de prestação de serviço, quando não está sujeita às leis trabalhistas ou a lei especial.

Com efeito, se antes já era possível afirmar que a constituição de pessoas jurídicas para prestação de serviços intelectuais não era vedada, após o advento da Medida Provisória nº 252/2005 que, depois de perder sua eficácia por ausência de votação, teve suas disposições restabelecidas pela Lei nº 11.196/2005, com ainda mais razão pode-se afirmar que tal forma de contratação é resguardada pela lei. Por elucidativo, transcreve-se a redação da norma em apreço:

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.

Como se disse, embora não tenha introduzido essa nova forma de contratação, o artigo 129 da Lei nº 11.196/2005 teve o condão de frear a insegurança jurídica decorrente das constantes autuações por parte do Instituto Nacional da Seguridade Social e, mais recentemente, da Receita Federal do Brasil nos casos de desconstituição da contratação de pessoas jurídicas sob o fundamento de que se trata de fraude à relação de emprego. Nesse tocante, são os comentários do Professor Jorge Pinheiro Castelo:

O artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, ao estabelecer um parâmetro normativo que propicia argumentação jurídica fundamentada em texto de lei específico, mudou o padrão do discurso jurídico e, o que mais importa, alterou para melhor o patamar da segurança jurídica do contrato. Isto porque, ao criar figura jurídica idônea e específica, em tese, estabeleceu um obstáculo jurídico – impossibilidade jurídica – da sustentação da relação de emprego na *fattiespecie* normatizada. Na pior das hipóteses, inverte a lógica da presunção da fraude.¹¹

Para a Doutrina dos professores Luiz Carlos Amorim Robortella e Antonio Galvão Peres, são elementos característicos dessa forma de contratação:

No trabalho autônomo, não há poder diretivo sobre a atividade do prestador. O autônomo não está subordinado a ordens quanto ao modo de realização

¹¹ CASTELO, Jorge Pinheiro. “Transformações do mercado de trabalho brasileiro”. In: ANAN Jr. Pedro; e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). **Prestação de serviços intelectuais por pessoas jurídicas: aspectos legais, econômicos e tributários**. São Paulo, MP Editora, 2008. p. 143.

do seu trabalho. Uma vez definido seu objeto, o exercerá segundo os critérios que estabelecer, assumindo os riscos decorrentes; a prestação de trabalho se faz com autodeterminação. A subordinação não propriamente um status social, mas apenas modo de realização do trabalho.¹²

Como se lê, a subordinação perde a importância em um contexto de prestação de serviços intelectuais. A Doutrina assevera que este fator está associado ao nível de profissionalização e qualificação do prestador, pois, quanto maiores esses indicadores *“mais largos os espaços de autonomia na realização do trabalho, tornando obscura, disfuncional ou pouco palpável a diferença entre o trabalhador subordinado e trabalhador independente.”*¹³

Mencionada contratação desses serviços, que se dá na seara civilista em detrimento da relação de emprego mediada pelo Direito do Trabalho, tem como características essenciais a necessidade de conferir ao autônomo ou à pessoa jurídica contratada plena e total liberdade, não podendo o contratante impor formas e métodos de procedimento interno. Nesses casos, além da independência técnica, há independência econômica do prestador, sendo que a primeira resultaria desta última. Diferente é na relação de emprego, em que a dependência econômica do empregado conduz à subordinação técnica.

Ademais, a empresa prestadora de serviços jurídicos deve possuir estrutura própria, autonomia do *modus operandi* da prestação de serviços e observância dos requisitos legais e formais exigidos pela legislação societária. O Professor Jorge Pinheiro Castelo chega a mencionar a necessidade de **“ostentação”** dessa individualidade e estrutura próprias.

Outrossim, o Professor aponta que *“A presença da compra de horário, da produção ou comercialização de programas ou, mesmo o recebimento de valores pelos intervalos comerciais veiculados durante a programação ou pelo merchandise, são indicativos do contrato civil ou comercial”*¹⁴

Ademais, é fator distintivo o objeto da contratação, enquanto obrigação de meio ou de resultado:

¹² ROBORTELLA, Luiz Carlos Amorim; e PERES, Antonio Galvão. “Novas Tendências do mercado de trabalho: crise do trabalho subordinado. Crescimento do trabalho autônomo de pessoas jurídicas”. In: ANAN Jr., Pedro; e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). **Prestação de serviços intelectuais por pessoas jurídicas: aspectos legais, econômicos e tributários**. São Paulo, MP Editora, 2008, p. 118.

¹³ ROBORTELLA, Luiz Carlos Amorim; e PERES, Antonio Galvão. Op. cit. p.120

¹⁴ CASTELO, Jorge Pinheiro. Op. cit. p. 152

Para Amauri Mascaro Nascimento, no contrato de prestação de serviços, não se contrata um resultado, apenas a prestação de uma atividade profissional ou de um serviço. Há bastante aproximação entre esta modalidade contratual e a empreitada de mão-de-obra, sendo que, na primeira, prepondera a atividade intelectual e, na segunda, a braçal, mas não necessariamente a primeira.¹⁵

Não é outro o entendimento dos professores Robortella e Peres, que concluíram em seu estudo que *“O traço característico dos profissionais independentes, além do mais alto nível intelectual e econômico, é a obrigação de resultado (produto), e não a mera atividade (serviços)”*¹⁶.

Portanto, pode-se dizer que no contrato de prestação de serviços busca-se o resultado da atividade, de modo que o resultado é, em suma, a motivação da contratação. Somada a essa característica, tem-se a ausência de subordinação técnica, elementos que diferenciam o contrato de prestação de serviços do contrato de trabalho.

À luz desses conceitos que já permitem concluir as razões pelas quais o contrato de prestação de serviços intelectuais parece melhor se amoldar a determinados objetivos do mercado, em detrimento do vínculo empregatício, passa-se a analisar as motivações tributárias que conduzem ao fenômeno da “Pejotização”, que se mostram como elemento fundamental para a adoção desse tipo de prática a fim de garantir às empresas maior eficiência tributária.

¹⁵ NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **Iniciação ao Direito do Trabalho**, 14 ed., São Paulo, Forense, 1995, p. 130 e p 326. *Apud* MANNRICH, Nelson. *Op. cit.*, p.166.

¹⁶ ROBOTELLA, Luiz Carlos Amorim; e PERES, Antonio Galvão. *Op. cit.* p.133

2. A “PEJOTIZAÇÃO” E O ENFOQUE DOUTRINÁRIO: FRAUDE OU EXERCÍCIO DO DIREITO FUNDAMENTAL DE ECONOMIZAR TRIBUTOS?

O fenômeno da “Pejotização”, como acima se viu, possui relevância do ponto de vista do Direito do Trabalho e do ponto de vista do Direito Tributário, na medida em que a constituição de pessoas jurídicas dedicadas à prestação de serviços, com o conseqüente deslocamento da relação jurídica do âmbito trabalhista para o âmbito civil, pode representar não apenas uma distorção da relação de emprego, mas também, e sobretudo, uma forma de dissimular a ocorrência de fatos geradores tributários.

Do ponto de vista do Direito do Trabalho, vige o princípio da Primazia da Realidade, acima conceituado, segundo o qual, para proclamar fraude ou simulação na espécie de contratação ora em comento, deve o julgador desvendar, além das cláusulas contratuais, a verdadeira natureza da relação, depois de exaustiva produção de prova, com direito a ampla defesa e contraditório¹⁷. A esse respeito, Robertella e Peres concluem que:

Em suma, o ordenamento jurídico brasileiro oferece instrumentos que possibilitam, com razoável segurança jurídica, novas formas de contratação de serviços, inclusive por meio de pessoas jurídicas, sem a tutela da legislação trabalhista¹⁸

No que tange a Segurança Jurídica, por elucidativo, confira-se trecho da obra da Professora Irene Patrícia Nohara, no qual é evidenciada a importância da Segurança Jurídica no Estado de Direito:

A segurança em sentido amplo é um dos anseios mais elementares do ser humano. Para o desenvolvimento sadio de uma vida, faz-se necessário um mínimo de estabilidade e proteção. No universo jurídico, a segurança representa um valor que todo Direito deve cumprir pelo fato de sua mera existência, pois um mínimo de segurança é condição para que haja justiça. Na Teoria Geral do Direito,¹⁹ segurança tem sentido equivalente ao de estabilidade, pois o que é estável é seguro do ponto de vista da previsibilidade. Segurança é termo que denota o resultado da ação de tornar algo livre de incertezas, de perigos ou de danos e prejuízos. Trata-se do fundamento de inúmeros institutos, tais como a irretroatividade da lei, o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.²⁰

¹⁷ Ibidem. p.131

¹⁸ ROBOTELLA, Luiz Carlos Amorim; e PERES, Antonio Galvão. Op. cit. p p.139

¹⁹ PLACIDO e SILVA, **Vocabulário Jurídico**. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993. P. 186. *Apud* NOHARA, Irene Patrícia. **Direito Administrativo**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2020. p. 111.

²⁰ NOHARA, Irene Patrícia. **Direito Administrativo**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2020. p. 111.

Na seara do tributarista, o Princípio da Segurança Jurídica se mostra como de especial relevância para o presente estudo, pois a previsibilidade e a certeza são aspectos desejados pelo contribuinte ao lançar mão de um Planejamento Tributário. Dito de outro modo, ao utilizar-se de métodos que garantirão melhor eficiência fiscal no desenvolvimento de suas atividades econômicas, os contribuintes buscam garantias legais ou, no limite, jurisprudenciais de que sua conduta está amparada pelo Direito e de que não sofrerá autuações fiscais.

Assim sendo, é visando conferir Segurança Jurídica às partes que deve haver amplo estudo acerca dos limites do Planejamento Tributário, dos elementos próprios da “Pejotização” e do conceito de fraude à lei tributária, na medida em que, quanto maior o conhecimento desses aspectos, menor o risco a que as partes se submetem ao pretender se utilizar dessa nova forma de contratação de serviços intelectuais.

2.1. Conceito de fraude tributária

Na atividade fiscalizatória, a Autoridade Fiscal parte do conceito de fato gerador que, segundo a definição do Código Tributário Nacional, consiste na *“situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”* (artigo 114), cuja interpretação deve ser conferida abstraindo-se *“a validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos”* (artigo 118, I, do mesmo *códex*). Acerca deste dispositivo, ensina Schoeuri:

O inciso I do artigo 118 encontra aplicação, outrossim, quando a hipótese tributária contempla fatos que, conquanto normalmente ocorram no bojo de negócios jurídicos, com estes não se confundem, de modo que a eventual invalidade dos últimos não impede que aqueles fatos tenham ocorrido. ²¹

Depreende-se que a obrigação tributária principal surgirá da ocorrência de um fato gerador que, por sua vez, independe da validade dos atos praticados ou da vontade dos contribuintes, bem como da sua natureza jurídica, sendo certo que *“A Autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou*

²¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 532.

a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária” (artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional).

Ao assim dispor, o Código Tributário Nacional introduziu o conceito jurídico da **dissimulação**, que corresponderia às hipóteses em que o contribuinte quer que a Administração acredite que algo aconteceu quando, na realidade, há a ocultação de outro acontecimento que efetivamente ocorreu (fato gerador tributário).

Relativamente ao parágrafo único do artigo 116 do CTN, note-se que o dispositivo confere extensa liberdade à Autoridade Fiscal em detrimento do legítimo direito dos contribuintes. Nessa linha, afirmou o Professor Ives Gandra da Silva Martins:

Parece-me, hoje, examinando à distância todos estes aspectos jurídicos e acontecimentos históricos relacionados à conformação do sistema tributário brasileiro à luz do princípio da segurança jurídica, que não há como se pretender inserir, por força de uma norma infraconstitucional, uma limitação tão fantástica ao direito do contribuinte e, tampouco, promover um alargamento tão monumental do poder de tributar, como se pretendeu com o parágrafo único do artigo 116.²²

Soma-se ao aludido dispositivo que trata da figura da “dissimulação” outras hipóteses de estruturação ilegítimas dos negócios jurídicos previstas no CTN, quais sejam: a fraude, o dolo e a simulação, abordadas no artigo 149, VII, do referido *códex*:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...)
VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

Ocorre que, tais espécies de invalidação do negócio jurídico não são definidos pela legislação tributária, o que conduz à conclusão de que sua definição é oriunda do Direito Civil. Por consequência, a aplicabilidade dos institutos da dissimulação, do dolo, da fraude e da simulação, na seara Tributária, implica na análise detida de cada um desses pressupostos imprescindíveis para a configuração do ilícito segundo as balizas civilistas.

Com relação ao **dolo**, o professor Clovis Bevilacqua o qualifica como *“artifício ou expediente astucioso, empregado para induzir alguém à prática de um ato, que o*

²² GANDRA, Ives. A liberdade de criar empresas profissionais e a norma antielisão. In: ANAN Jr., Pedro; e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). **Prestação de serviços intelectuais por pessoas jurídicas: aspectos legais, econômicos e tributários**. São Paulo, MP Editora, 2008, p. .201

prejudica, e aproveita ao autor do dolo ou a terceiro”.²³ Nesse sentido, é preciso a conjugação do ato arditoso que induza outrem à prática de um ato que lhe seja prejudicial e, ao mesmo tempo, traga benefícios a pessoa que a induziu ou a terceiro. Importante frisar que no dolo as intenções daquele que o pratica são escusas, havendo uma divergência evidente entre a realidade e aquilo que é evidenciado.

À luz da definição acima, parece-nos que o instituto do dolo não é compatível com a hipótese da constituição e contratação de pessoas jurídicas prestadoras de serviços, que pressupõe uma conjugação na vontade das partes na celebração do negócio jurídico, independentemente de qualquer “artifício ou expediente astucioso”.

Superado este ponto, o instituto da **simulação** é definido pela Doutrina do Professor Clovis Bevilacqua como declaração enganosa da vontade, visando a produzir efeito diverso do ostensivamente indicado. Portanto, a simulação pressupõe um conflito entre a vontade do agente e o que é declarado, sempre norteado por uma intenção de enganar.

Na vigência do Código Civil de 2002, as hipóteses de simulação são causas de nulidade do negócio jurídico e estão previstas no artigo 167, *in verbis*:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

No inciso I, trata-se das hipóteses em que há ocultação de pessoas, quando o negócio jurídico envolve uma terceira pessoa alheia àquela contratação, como um “laranja”. O inciso II, por sua vez, traz as hipóteses em que há simulação em razão da presença de declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira, na medida em que corresponderiam a vício na manifestação da vontade, que é pressuposto nos negócios jurídicos. Por derradeiro, o inciso III trata como simulado o negócio jurídico em que a data apresentada não corresponde à realidade.

Em importante dissertação para a obtenção do título de Mestre pela Universidade de São Paulo, intitulada “O Princípio da Segurança Jurídica no

²³ BEVILAGUA, Clovis. **Código Civil dos Estados Unidos do Brasil Comentado**, vol. 1. Rio de Janeiro: Paulo de Azevedo, 1956, p. 273.

Planejamento Tributário”²⁴, Rômulo Cristiano Coutinho da Silva examinou extensa Doutrina a respeito do conceito de simulação, com base na qual concluiu que a simulação se divide em dois grupos. No primeiro, haveria os atos que aparentam ao mundo externo uma situação irreal, sem ocultar qualquer ato subjacente, o que se denomina “simulação absoluta”. Já no segundo, há a aparência, ao mundo externo, de uma situação irreal, mas que oculta, sob as vestes da vontade efetivamente declarada, o ato verdadeiro que é desejado pelas partes, o que corresponderia à “simulação relativa”. Transcreve-se trechos da dissertação em comento:

Na simulação absoluta aparenta-se celebrar determinado negócio jurídico que, na realidade, não existe. Na simulação relativa, por outro lado, celebra-se negócio jurídico aparentemente existente, para ocultar-se o negócio efetivamente desejado. (...) Como se vê, diferentemente da simulação absoluta, na simulação relativa existem dois negócios jurídicos, o simulado e o dissimulado. O negócio simulado é aquele exteriorizado pelas partes, mas que não reflete a efetiva e real vontade dos contratantes. O negócio dissimulado, em contrapartida, é aquele ocultado pelas partes, que embora esteja escondido, reflete a efetiva vontade dos contratantes.

Sobre a questão, Romulo Cristiano Coutinho da Silva assentou que a distinção entre o ato simulado e o ato dissimulado é importantes pois, para o Direito Civil, se o negócio dissimulado é válido na substância e na forma, então subsistirá, o que dá ensejo a tributação, pelo Fisco, do negócio efetivamente ocorrido, mas que havia sido ocultado por negócio aparente (ato simulado).

Outrossim, Romulo Cristiano Coutinho da Silva elenca os requisitos do negócio simulado, quais sejam: (i) declaração deliberadamente em desconformidade com a intenção, ou seja, divergência entre a vontade interna e a vontade manifestada; (ii) pacto simulatório entre as partes; e (iii) objetivo de enganar terceiros. Com base nisso, o Autor da dissertação em comento conclui que o instituto da simulação representa um desvirtuamento da causa típica prevista pelo ordenamento para determinado negócio, bem como “*um descompasso entre a vontade interior e a vontade exteriorizada*”.²⁵

Acrescenta-se às características a afirmação segundo a qual “*o motivo econômico para a escolha de determinada forma jurídica não é decisivo para*

²⁴ SILVA, Romulo Cristiano Coutinho da. **O Princípio da Segurança Jurídica no Planejamento Tributário**. 2016. Dissertação de Mestrado. Direito Tributário. Universidade de São Paulo. Disponível em: https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-03082016-141727/publico/Romulo_Cristiano_INTEGRAL.pdf - p. 63,64.

²⁵ SILVA, Romulo Cristiano Coutinho da. Op cit. 70.

*caracterizar a simulação*²⁶, o que endossaria a conclusão de que a celebração de negócios jurídicos visando a economia tributária não tem o condão de atrair o instituto de simulação, posto que este se configurará em razão de uma conjugação de elementos específicos que vão além de sua motivação.

Ante o que vem acima, é possível inferir que a constituição de pessoas jurídicas para prestação de serviços de cunho intelectual e a celebração de contratos civis não configura, em tese, uma forma de simulação de negócio jurídico, que justificaria sua nulidade nos termos do artigo 167 do Código Civil. Em verdade, a economia tributária que se busca mediante planejamento fiscal adequado, embora causa da celebração, dentre outras de cunho civil e contratual, não enseja a ilicitude do negócio jurídico.

Por derradeiro, passa-se a estudar o instituto da **fraude**, que pressupõe uma realidade distorcida, na qual há uma aparente observância dos preceitos legais, mas, analisando-se a fundo, depara-se com atos ou negócios formalmente proibidos. Assim, a fraude corresponderia a uma violação indireta do comando normativo, que não representa um desacordo com a sua redação propriamente dita, mas com o espírito, isto é, os objetivos da lei.

Como se viu, a fraude à lei também está disposta no artigo 166, inciso VI, do Código Civil como causa de nulidade do negócio jurídico e é utilizada pela Autoridade Fiscal como forma de autuação dos negócios jurídicos celebrados com a finalidade única de economizar tributos. No bojo de sua tese de Mestrado, o já citado Romulo Cristiano Coutinho da Silva assentou que os requisitos para configuração da fraude à lei corresponderiam a:

(i) os atos devem ser realizados ao amparo do texto legal; (ii) os atos realizados com a proteção do texto normativo devem perseguir um resultado proibido pelo ordenamento ou contrário a ele (...); e (iii) os atos executados em fraude à lei não devem impedir a aplicação da norma que se tentou contornar.²⁷

Definidos os conceitos acima, conclui-se que a autuação das pessoas jurídicas prestadoras de serviços intelectuais não poderia se fundamentar em suposto dolo ou simulação, visto que não é possível verificar uma intenção das partes em embaraçar a vontade ou a percepção da outra, características próprias dessas modalidades de vício de consentimento, nos termos da Doutrina Civilista.

²⁶ Ibidem. p.71.

²⁷ SILVA, Romulo Cristiano Coutinho da. Op. cit. p.80,81.

Portanto, a desconsideração da pessoa jurídica prestadora de serviços intelectuais pelo Fisco, via de regra, está associada ao instituto da fraude, pois, de acordo com o entendimento fazendário, o contrato tipicamente civil, revestido de uma aparente observância dos preceitos legais, tem por função agasalhar uma relação de emprego em sua essência e, por consequência, envolve atos ou negócios formalmente proibidos, razão pela qual haveria uma distorção da realidade.

Todavia, à luz do que foi acima explanado e especialmente após a edição do artigo 129 da Lei nº 11.129/2005, a tentativa do Fisco de classificar como fraude essa forma de contratação de serviços intelectuais depende da demonstração inequívoca de que a prestação de serviços por pessoa jurídica simula uma efetiva existência de uma relação de emprego, caso em que haveria a desconsideração da empresa contratada nos termos do artigo 50 do Código Civil.

Quanto ao ponto, em sua dissertação acerca dos “Limites e Critérios do Fisco na Caracterização de Fraude na Pejotização”, para a obtenção do título de Mestre em Direito, Leonardo Toledo da Silva dispõe o que segue:

Dessarte, o artigo 129 da Lei n.º 11.196/2005, ao prever a possibilidade de imputação de rendimentos às pessoas físicas apenas como resultado da desconsideração da personalidade jurídica do artigo 50 do CC, esclarece definitivamente que nenhum procedimento pode prescindir dos critérios entabulados nessa disposição do Código Civil de 2002 ou em hipóteses de simulação.

No entanto, a toda evidência, a desconsideração da personalidade jurídica tratada no artigo 50 do CC, em matéria tributária, é admitida excepcionalmente, desde que provada a simulação ou o abuso de direito, comportamentos considerados fraudulentos. (...)

O que será sopesado para uma eventual anulação da autuação fiscal é o cotejo de todos os elementos mínimos motivadores estampados no auto de infração, pois a manutenção do texto do artigo 129 da Lei n.º 11.129/2005 não inibe o Executivo, tampouco o Judiciário, de declarar a fraude, quando existente.²⁸

A corroborar o exposto, o já citado Professor Ives Gandra redigiu a seguinte crítica a respeito da postura fiscal na autuação dessa forma de elisão:

Ora, admitir que o agente fiscal possa desconsiderar uma operação legítima, praticada pelo contribuinte por entendê-la como a solução mais eficiente, do ponto de vista econômico e empresarial, apenas porque, para o fisco, o melhor seria que o contribuinte tivesse praticado uma outra opção

²⁸ Da SILVA, Leonardo Toledo. **Limites e Critérios do Fisco na Caracterização de Fraude na Pejotização**, 2020. Dissertação de Mestrado. Direito Tributário. Fundação Getúlio Vargas. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/29728> p.26,27

que garantisse aos cofres públicos maior arrecadação, é gerar, permanentemente, a insegurança jurídica. É fazer com que o contribuinte viva em constante estado de incerteza, podendo ser surpreendido, a qualquer tempo, durante o lapso decadencial – ou além dele – pela desconsideração de seus fatos fundada em mero palpite da fiscalização, em violação manifesta à estabilidade das relações jurídicas e da ordem social e econômica, queridas pela lei suprema, a julgar pelas normas nela plasmadas.

Não obstante todas as considerações acima, que infirmam o entendimento segundo o qual a “Pejotização” consiste em meio ilícito de se esquivar à legislação tributária, passa-se a analisar as razões pelas quais tal forma de contratação seria, em tese, admissível, sobretudo sob a ótica do Planejamento Tributário à luz do Princípio da Segurança Jurídica.

2.2. O Direito Fundamental de Economizar Tributos

Na Doutrina tributarista, houve discussões se haveria um “dever fundamental de pagar tributos”. Os defensores dessa tese baseiam-se, sobretudo, na necessidade arrecadatória do Estado para fazer jus aos direitos fundamentais. Portanto, o dever residiria na necessidade de financiar as atividades consecutórias para assegurar o exercício desses direitos fundamentais por todos.

Entretanto, defender a existência de um dever fundamental de economizar tributos seria impor que os contribuintes pagassem todos os tributos que pudessem segundo sua capacidade contributiva. Seria, também, afirmar que é vedado ao contribuinte fazer escolhas que lhe importassem em menor dispêndio financeiro em nome da arrecadação Estatal, forçando-o a optar pela tributação mais gravosa sempre que possível.

Não obstante a Constituição Federal, especialmente a Constituição Cidadão de 1988, preveja direitos fundamentais aos cidadãos, sua existência não é suficiente para concluir que há um dever fundamental de pagar tributos, na medida em que não há dispositivo obrigando o contribuinte a optar pela maneira mais onerosa de tributação.

Em oposição ao “dever fundamental de pagar tributos”, em sua tese de Doutorado, a tributarista Martha Toríbio Leão defendeu a existência de um “Direito Fundamental de Economizar Tributos”, segundo o qual o contribuinte teria

direito de escolher pela forma menos gravosa de tributação, desde que observados os limites da lei e da constituição. Leia-se:

O direito fundamental de economizar tributos (re)construído a partir do Sistema Constitucional Tributário estabelecido pela Constituição de 1988 tem natureza normativa de princípio, enquanto norma finalística que estabelece a promoção de um estado de coisas no qual os contribuintes possam confirmar que seu âmbito de liberar e de livre disposição da propriedade, assim como de liberdade econômica, será respeitado e limitado tão somente nos termos definidos pela Constituição e pela lei.²⁹

O entendimento acima é de suma importância na perspectiva do Planejamento Tributário, enquanto forma de elisão fiscal que garantirá maior eficiência fiscal ao contribuinte. Isso porque, estabelecido que inexistente um dever fundamental de pagar tributos na forma mais gravosa, é conferido a contribuinte optar pela prática de fato gerador que importará em tributação reduzida, sem que isso se confunda com o instituto da evasão fiscal.

Quanto ao tema, é imprescindível se ter em mente que a norma tributária não é imperativa. É dizer, o contribuinte não pode ser obrigado, pelo Fisco, à prática do fato gerador previsto na hipótese de incidência tributária. Logo, se o ao Fisco não é admitido provocar a ocorrência do fato gerador, tampouco se admite que o contribuinte seja condicionado a incorrer na hipótese de incidência prevista na lei tributária que não se reveste de imperatividade.

Esclarecida tal premissa consagrada pela Doutrina Tributarista, é de se reconhecer que o contribuinte não pode ser levado à incorrer na hipótese de incidência prevista em determinada lei, que a ele se mostra mais custosa, em detrimento da adoção de outra forma de tributação, também admitida pela lei tributária e que lhe acarretará em menor dispêndio, sob pena de ser acusado de fraudar a lei.

Por elucidativo, transcreve-se mais uma vez trechos de importante dissertação acerca do Planejamento Tributário:

É dizer, ainda eu o objetivo final seja fazer com que a situação concreta seja regulada pela norma de contorno, ficando afastada a aplicação da norma de tributação (ou de tributação mais onerosa), se esse contorno da norma tributária mais onerosa se der por meio de atos e negócios jurídicos lícitos, a redução da carga tributária decorrente da adoção dessa estruturação

²⁹ LEÃO, Martha Toríbio. **O Direito Fundamental de Economizar Tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 306,307.

negocial deve ser tida como lícita, já que, se ao particular é assegurado o direito de incorrer ou não na hipótese normativo-tributária, então não deve ser considerada fraudulenta a decisão do planejamento tributário.³⁰

Nesse diapasão, a Doutrina Tributária tece críticas à conduta fiscal consubstanciada na inadmissão, sem qualquer fundamentação legal prévia que confira segurança jurídica às partes quanto a eventual ilicitude do negócio, da forma de contratação de pessoas jurídicas prestadoras de serviços em comento. Confira-se de trechos da obra “Prestação de Serviços Intelectuais por Pessoas Jurídicas”:

A autoridade fiscal deve combater a evasão, valendo-se da qualificação dos fatos sociais de acordo com a tipologia acima aludida, mas o poder público não pode pretender impor uma qualificação própria dos fatos econômicos, com base nos próprios índices tipológicos, em desacordo com a vontade das partes e ao arrepio da qualificação socialmente admitida como legítima das atividades econômicas.³¹

Em suma, ao inadmitir a contratação de pessoas jurídicas prestadoras de serviços e autuar com base na ocorrência de fatos geradores oriundos de supostas fraudes à lei tributária, a Autoridade Fiscal, pautada em qualificações próprias de fatos econômicos que não possuem qualquer vedação legal — ao contrário disso, são previstos em lei e a cada dia mais socialmente admitidos —, usurpa a segurança jurídica dos contribuintes atuantes no mercado.

Especificamente sobre o Princípio da Segurança jurídica, embora não haja previsão expressa na Constituição Federal, ele decorre do próprio Estado Democrático de Direito, que é, *per se*, um Estado que confere segurança normativa aos seus cidadãos. Embora não seja um princípio exclusivamente tributário, nessa seara ele traduz a necessidade de clareza das normas tributárias e de previsibilidade ao contribuinte com relação à obrigação tributária e suas consequências.

Nessa esteira, o Princípio da Segurança jurídica apenas reforça que a desconstituição de pessoas jurídicas prestadoras de serviços intelectuais para a autuação fiscal deve ser superada, não apenas por não possuir, no atual ordenamento jurídico, qualquer fundamento para sua ilicitude, mas também por gerar um campo de instabilidade jurídica aos contribuintes que se utilizam de meios

³⁰ SILVA, Romulo Cristiano Coutinho da. Op. cit. p.83.

³¹ ANAN JUNIOR, Pedro; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; XAVIER, Alberto. Op. cit. p.25

legalmente admitidos visando sua eficiência tributária, em observância de seu “Direito Fundamental de Economizar Tributos”.

3. A “PEJOTIZAÇÃO” E O ENFOQUE JURISPRUDENCIAL

3.1. Breves considerações a respeito da Jurisprudência Trabalhista

Em que pese não ser objeto do presente estudo os aspectos trabalhistas acerca da Pejotização, especialmente considerando que a atuação fiscal no combate à fraude tributária independe do *quantum* decidido na Justiça do Trabalho, para a melhor compreensão do tema é imprescindível que se entenda como a justiça trabalhista tem se posicionado.

No bojo de importante dissertação destinada a obtenção do título de Mestre em Direito do Trabalho e da Seguridade Social junto a Universidade de São Paulo, Fabíola Miotto Maeda dedicou-se ao tema da “Prestação de Serviço por meio de Pessoa Jurídica: Dignidade ou Fraude nas Relações de Trabalho”, no qual teceu os seguintes esclarecimentos acerca da análise do tema no litígio trabalhista:

No curso do processo trabalhista, o reconhecimento do vínculo empregatício é efetivado com base nos princípios norteadores do Direito do Trabalho, quais seja, o princípio da imperatividade das normas trabalhistas (uma vez presentes os requisitos do vínculo de empregado não cabe ao trabalhador excluir a aplicação das normas trabalhistas); princípio da irrenunciabilidade dos direitos trabalhistas (ao empregado é vedado privar-se das vantagens e proteções que lhe asseguram a ordem jurídica); princípio da primazia da realidade).³²

Com efeito, pode-se elencar como principais elementos considerados pelos Juízes do Trabalho nas demandas relacionadas a pessoas jurídicas prestadoras de serviços a subordinação; o horário de trabalho; a flexibilidade da jornada, dentre outros aspectos. Por elucidativo, transcreve-se ementa de julgado proferido em 09/10/2020, pela 2ª Turma do Tribunal Superior do Trabalho:

I - AGRAVO DE INSTRUMENTO DAS RECLAMADAS. RECURSO DE REVISTA INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DA LEI 13.015/2014. NULIDADE DO ACÓRDÃO REGIONAL POR NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL.

(...) VÍNCULO DE EMPREGO. PEJOTIZAÇÃO FRAUDULENTA. O TRT, após exame do conjunto probatório, delimitou que a parte reclamante, no exercício da função de analista de sistemas, prestou serviços para a primeira reclamada mediante personalidade e subordinação de modo a caracterizar o vínculo de emprego previsto nos arts. 2º e 3º da CLT.

³² MAEDA, Fabíola Miotto. **Prestação de Serviço por meio de Pessoa Jurídica: Dignidade ou Fraude nas Relações de Trabalho**. 2014. 149 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. p. 125.

Nesse contexto, resta evidente o intuito das reclamadas de fraudar direitos previstos na legislação trabalhista por meio de contrato firmado com pessoa jurídica constituída pela parte reclamante, cujo fenômeno é conhecido como "pejotização". Precedentes. Óbice na Súmula 333 do TST e no art. 896, § 7º, da CLT. Agravo de instrumento a que nega provimento.³³

Naqueles autos, o Tribunal Regional do Trabalho da 2ª Região se debruçou sobre hipótese em que empresa celebrou contrato com Pessoa Jurídica Prestadora de Serviços constituída por Analista de Sistemas, objetivando a tomada de serviços de programação e manutenção. A demanda foi proposta pelo prestador de serviços, que sustentava a existência de vínculo empregatício com a contratante, na medida em que possuía subordinação em relação aos gerentes, horários de trabalho rígidos e que estava submetido ao controle da empresa, fatos que foram corroborados pelos testemunhos.

O Tribunal Regional, por sua vez, entendeu configurada a relação de emprego, pois *"Pela prova oral produzida infere-se que o reclamante trabalhava com personalidade e subordinação"*, o que conduziu à conclusão de que *"autor preenche os requisitos previstos nos artigos 2º e 3º, da Consolidação das Leis do Trabalho para a caracterização do vínculo empregatício com a reclamada, de modo que resta mantida a procedência do pedido de reconhecimento de vínculo empregatício."*, posicionamento que foi confirmado pelo Tribunal Superior do Trabalho, como acima se demonstrou.

Por outro lado, em litígio proposto por pessoa física que constituiu empresa individual, por meio da qual celebrou contrato de representação comercial com empresas do ramo de cosméticos, o Tribunal Regional do Trabalho da 3ª Região afastou a existência de vínculo empregatício, por entender que *"não comprovados os pressupostos fático-jurídicos que caracterizam o vínculo empregatício (arts. 2º e 3º da CLT), não se há que falar na existência de relação de emprego entre as partes"*³⁴.

O acórdão proferido neste processo é de extrema relevância para o tema, na medida em que o Desembargador Relator cuidou de abordar a questão da

³³ Tribunal Superior do Trabalho. AIRR 3303-50.2013.5.02.0013, 2ª Turma, Relatora Ministra Maria Helena Mallmann, Disponibilização: 09/10/2020 (grifos nossos)

³⁴ Tribunal Regional do Trabalho da 3.ª Região. RO: 0010201-84.2016.5.03.0033, 9ª Turma, Relator Desembargador João Bosco Pinto Lara. Disponibilização: 23/05/2018 (grifos nossos).

Pejotização de maneira genérica, com fundamentos que se aproveitam a outros casos semelhantes. Confira-se trechos do brilhantíssimo acórdão:

Sabe-se que para configuração do vínculo de emprego é necessário o preenchimento dos requisitos estabelecidos no art. 3º da CLT, quais sejam: personalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação jurídica. E no processo do trabalho pouco importa o rótulo dado às relações, pois o que se busca é a realidade vivida pelas partes.

Aqui o cerne da questão reside em averiguar a natureza da relação que se firmou entre as partes e, essencialmente, aferir a possível presença dos elementos fático-jurídicos configuradores da relação de emprego. **A ausência de qualquer um desses pressupostos, ainda que presentes os demais, impossibilita o reconhecimento do vínculo empregatício, pois é da conjugação de todos que emerge a qualidade de emprego.**

Tem mais, pois ao contrário do entendimento da origem, negada a relação de emprego, e ainda que se admita a existência da prestação de serviços, os seus pressupostos devem ser provados exclusiva e integralmente por quem interessa o seu reconhecimento. **E assim o é porque o trabalho humano não se dá exclusivamente sob a forma da relação de emprego.**

Por fim, o acórdão em comento tece comentários acerca da resistência, no âmbito da Justiça do Trabalho, em admitir outras formas de contratação. Especialmente considerando a modernização do mercado e a existência de prestadores de serviços não braçais, o Desembargador parece incentivar que a justiça trabalhista abandone a presunção de que a Pejotização é, necessariamente, danosa ao prestador de serviços, em linha com o que vem sendo concluído no presente estudo. Se não vejamos:

A Justiça do Trabalho deve abandonar, o quanto antes, a visão mistificadora de que todos trabalham sob relação subordinada e que esta modalidade de contratação é a mais vantajosa para o prestador de serviços. **Poderá sê-lo, é verdade, para o simples trabalhador braçal ou subalterno sem maior qualificação profissional, mas nunca será para profissionais que se apresentam no mercado como profissionais liberais, donos e únicos controladores de sua força de trabalho.**

Mais do que isto há que se invocar outro elemento essencial a qualquer relação jurídica que se estabeleça entre pessoas ou entidades, que tem sido sempre desenhado nos arraiais do Direito do Trabalho sob a mistificação de tratar-se de um direito de natureza protetiva, que é o elemento da boa-fé.³⁵

Os acórdãos acima referidos levam à compreensão de que, embora exista uma tendência da Justiça do Trabalho em encarar a “Pejotização” como um fenômeno a ser combatido e que gera prejuízos ao trabalhador, a análise dos fatos concretos e dos elementos que constituem o vínculo de prestação de serviços

³⁵ Tribunal Regional do Trabalho da 3.ª Região. Op. Cit (grifos nossos).

podem representar uma forma de contratação lícita e que guarda maior compatibilidade com a dinâmica da empresa e o tipo de serviço prestado pelo profissional intelectual.

Em vista do exposto, do ponto de vista do Direito do Trabalho, pode-se traçar como fatores importantes para a distinção entre uma relação de emprego propriamente dita e um contrato lícito de prestação de serviços por meio de pessoa jurídica a existência ou não de subordinação, controle da jornada de trabalho e de autonomia por parte do prestador, além de outros fatores a serem analisados no caso concreto, tais como o tipo de atividade desempenhada e o grau de qualificação do prestador de serviços, aspectos que auxiliam na compreensão entre a compatibilidade da atividade prestada e o regime de “Pejotização”.

3.2. A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

3.2.1. Breves considerações a respeito do posicionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais quanto ao Planejamento Tributário

A constituição de pessoas jurídicas para a prestação de serviços intelectuais é matéria recorrente no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”), órgão colegiado vinculado ao Ministério da Economia a quem compete o julgamento, em segunda instância administrativa, de litígios em matéria tributária e aduaneira. Embora o Conselho seja constituído por representantes da Fazenda Nacional e dos Contribuintes, é sabido que suas decisões possuem traços “conservadores” do ponto de vista fiscal, o que não é diferente quando se trata de Planejamento Tributário.

Em 2010, o já citado Professor Luís Eduardo Schoueri coordenou a pesquisa intitulada “Planejamento Tributário e o ‘Propósito Negocial’ – Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008”, na qual investigou quais os critérios que orientam o posicionamento do extinto conselho, hoje correspondente ao CARF, no tocante às medidas adotadas pelos contribuintes com a finalidade de obter eficiência fiscal. No bojo do referido trabalho, foram traçadas as seguintes conclusões:

- a) O Conselho de Contribuintes considera inválidos os planejamentos tributários sempre que considera que os fatos não correm tais como descritos pelos contribuintes;
- b) A desconsideração dos fatos como descritos pelos contribuintes se dá de forma direta, a partir da constatação de que os negócios jurídicos praticados não correspondem à realidade. Contudo, em muitos casos, o critério relevante para desconsiderá-los foi a falta de motivos extratributários para as estruturas negociais. Não está claro se o Conselho de Contribuintes considera a falta de motivos como critério autônomo para invalidar o planejamento, ou se emprega como indício de simulação;
- c) Para constatar a falta de motivos não-tributários para os negócios, o Conselho de Contribuintes leva em consideração, principalmente, a adequação do intervalo temporal entre os negócios jurídicos praticados e a sua coerência com as atividades empresariais do contribuinte. A independência entre as partes é fator relevante nos julgamentos do órgão, mas não é determinante como os demais. Estes fatores podem implicar, também, a desconsideração direta dos negócios praticados pelos contribuintes sem qualquer referência aos motivos empresariais.
- d) O atendimento às regras cogentes não-tributárias é importante para a estruturação das operações aceitas pelo Conselho de Contribuintes, que tende a considerar inválidos os planejamentos tributários que violam as normas jurídicas não tributárias, formais ou materiais. Mas não é garantia de sucesso do planejamento, uma vez que o tribunal administrativo julgou inválidos diversos casos de planejamento em que os contribuintes observaram todas as normas legais pertinentes ao negócio.³⁶

Embora o levantamento tenha sido realizado com base em acórdãos proferidos entre 2002 e 2008, é possível notar que este posicionamento se mantém. O CARF parece, de fato, avaliar a existência de motivações extratributárias ao apreciar a validade de planejamentos que visam a redação da carga fiscal. Essas motivações extratributárias, também conhecidas como “propósito negocial” nada mais são do que razões que conduziram à celebração dos negócios jurídicos que transcendem o simples objetivo de pagar menos tributos.

Em sessão realizada em 14 de março de 2019, ao se debruçar sobre fundos de investimentos ligados a uma *holding* familiar, o CARF entendeu que o negócio possuía como finalidade única a redução da carga tributária da *holding*, de modo que a criação dos fundos configuraria um planejamento tributário abusivo. Confira-se trechos de acórdão proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção do Conselho, sob Relatoria da conselheira Juliana Marteli Fais Feriato:

"DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ILÍCITO

(...)

Entre os critérios definidores de um planejamento tributário legítimo, oponível às autoridades fiscais, tem-se que: (i) os atos que impliquem a

³⁶ ANGELO, Carlos Eduardo Peroba. **Análise de Decisões – Resultados obtidos com o Normative Systems.** In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.); FREITAS, Rodrigo de (org.). Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial” – Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 440 (grifos nossos).

redução na carga tributária devem ocorrer cronologicamente antes do fato gerador; (ii) os atos praticados pelo contribuinte que resultaram na redução da carga tributária devem ser lícitos; e (iii) a manifestação/declaração de vontade (causa típica) deve corresponder à sua realização fática causa objetiva), ou melhor, à sua finalidade econômico social.

Não é o conteúdo formal do negócio jurídico (causa típica) consubstanciado na declaração de vontade que irá determinar a incidência tributária, mas sim sua causa objetiva (propósito). É preciso verificar a função a que se destina a operação dentro do empreendimento econômico, e não somente a prática de atos baseados em dispositivos legais (princípio da estrita legalidade em matéria tributária).

Assim, não se faz suficiente a licitude dos atos realizados, tampouco a máxima argumentativa da liberdade empresarial de auto-organização, para legitimar as alternativas escolhidas em uma reestruturação societária, pois estas devem estar providas de causa econômica, de modo que o motivo da reorganização não seja único ou predominantemente de economizar tributos.”³⁷

Com base nas colocações acima, que refletem, em certa medida, o posicionamento do CARF a respeito da licitude do Planejamento Tributário, passa-se a estudar com mais peculiaridade como o Órgão enfrenta a questão da “Pejotização” enquanto modalidade de negócio jurídico visando a economia tributária.

3.2.2. Julgamentos relevantes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no tocante a “Pejotização”

Os julgamentos do Conselho que tenham por controvérsia a constituição de Pessoas Jurídicas Prestadoras de Serviços se inserem em dois contextos. O primeiro, quando a fiscalizada é a empresa contratante/tomadora dos serviços, utilizando como plano de fundo a fiscalização especialmente da Contribuição Previdenciária Patronal, com fulcro nos artigos 9º, inciso I e 229, § 2º do Regulamento da Previdência Social. O segundo contexto se refere às fiscalizações em que o alvo são os contratos/prestadores de serviços, em que as autuações exigem o Imposto de Renda da Pessoa Física que não foi pago em razão da utilização de pessoa jurídica, cujo fundamento reside no art. 3º, § 4º da Lei nº 7.713, de 1988.

Como já se viu, em ambos os cenários, a fundamentação da Fiscalização também encontra guarida no artigo 116, parágrafo único do Código Tributário

³⁷ BRASIL, Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 3ª Câmara. Acórdão nº 2301-005.933. 1ª Turma Ordinária. Relatora Conselheira Juliana Marteli Fais Feriati. Data da sessão: 14.03.2019. p. 24/25 (grifos nossos).

Nacional, que permite à autoridade administrativa a desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com vistas em dissimular a ocorrência do fato gerador tributário.

Historicamente, o extinto Conselho de Contribuintes manteve autuações de multas e rendimentos percebidos por pessoas jurídicas quando verificado que a prestação dos serviços é feita pessoal e exclusivamente na pessoa de seus sócios, mostrando-se incompatível o uso de pessoa jurídica para a contratação. É o que restou decidido no Recurso nº 141.697, de 20/10/2004, no qual a fiscalização concluiu que os serviços típicos de técnico de futebol deveriam ser imputados ao sócio principal da empresa contratada e no Recurso nº 134.1010, de 02/07/2003, em que foi atuado clube de futebol porque remunerava jogadores de seu elenco sob a forma de direitos de imagem e direitos de arena, que eram pagos a pessoas jurídicas titulares daqueles direitos³⁸.

Por emblemático, recorda-se o julgamento do processo envolvendo o tenista Gustavo Kuerten, realizado pela 6ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, em 05/11/2008, no qual se analisou os rendimentos decorrentes de patrocínios e torneios realizados entre 1999 e 2002 que foram percebidos pela empresa Guga Kuerten Participações. Além de representar importante case acerca do tema, o julgamento ficou conhecido pela participação do próprio tenista, que fez questão de realizar sustentação oral perante os conselheiros. Naquela oportunidade, o extinto Conselho entendeu que os rendimentos deveriam ser tributados na pessoa física de Gustavo Kuerten, independentemente da constituição de pessoa jurídica para tal fim. Confira-se ementa do acórdão:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA — IRPF
Exercício: 2000, 2001, 2002, 2003
IRPF - REMUNERAÇÃO PELO EXERCÍCIO DE PROFISSÃO,
ATIVIDADE OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE NATUREZA NÃO
COMERCIAL - PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE NATUREZA
PERSONALÍSSIMA - TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA.
Não há plausibilidade jurídica em defender a regularidade da constituição de empresa de prestação de serviço, detentora de um único ativo vinculado à imagem de um tenista profissional, para comercialização dos desdobramentos patrimoniais do direito de imagem, quando a empresa centra-se unicamente na figura do tenista, o qual é o responsável principal

³⁸ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. “Análise Estrutural e Teleológica do Enunciado do art. 129 da Lei nº 11.196/05”. In: ANAN Jr. Pedro; e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). **Prestação de serviços intelectuais por pessoas jurídicas: aspectos legais, econômicos e tributários**. São Paulo, MP Editora, 2008. p. 483.

pela execução (ou inexecução) dos contratos geradores de renda, e não meramente um afluente. Claramente seria uma sociedade cujo affectio societatis se resumiria à redução do pagamento dos tributos incidentes sobre os rendimentos do trabalho percebidos unicamente por um dos sócios, e não urna atividade econômica específica, que pudesse alavancar a carreira ou os negócios do anuente agenciado.(...) **Assim, deve ser tributada como rendimento de pessoa física a remuneração por serviços prestados, de natureza personalíssima, sem vínculo empregatício, independentemente da denominação que lhe seja atribuída.**
 Recurso parcialmente provido³⁹

São inúmeros os casos em que os extintos Conselhos de Contribuintes e o atual CARF desconsideraram a existência de pessoas jurídicas para reclassificar a receita tributada na pessoa jurídica para rendimentos de pessoa física, cujas autuações envolveram apresentadores de programas televisivos (Acórdão 104-21583), jogadores de futebol (Acórdão 2401-005.938), dentre outros profissionais que concentram seus direitos de imagem em uma pessoa jurídica legalmente constituída.

Todavia, um traço comum nesses casos analisados é a cessão de direito de imagem que, no entendimento do CARF, não se confunde com a prestação de serviços de caráter personalíssimo de que trata o art. 129 da Lei nº 11.196/2005. É o que se extrai de trechos do acórdão abaixo elencados:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF. Exercício: 2012, 2013. RENDIMENTOS DECORRENTES DA CESSÃO DE DIREITO DE IMAGEM DE JOGADOR DE FUTEBOL. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA.

O art. 129 da Lei nº 11.196/2005 estabeleceu uma exceção à regra de 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 apenas nas hipóteses de prestação de serviços intelectuais, de natureza científica, artística ou cultural.(...)

De fato. A controvérsia central posta nestes autos gira em torno da possibilidade de utilização de pessoa jurídica controlada pelo detentor da imagem para explorar economicamente os direitos de uso desta imagem através de seu licenciamento a terceiros.

Como se depreende da leitura acima, apenas a prestação de serviços **intelectuais**, de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, estão abarcados no dispositivo. (...).

Não há dúvida que a exploração do direito de imagem de um jogador de futebol, além de não ter natureza de prestação de serviço intelectual, não

³⁹ BRASIL, Ministério da Fazenda. Conselho de Contribuintes. 6ª Câmara. Acórdão nº 106-17.147. Relatora Conselheira Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti, Relator para o acórdão Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos. Data da sessão: 05.12.2008 (grifos nossos).

possui natureza científica nem artística, sendo cristalino esse entendimento.⁴⁰

No mais, ainda que seja aplicável o art. 129 da Lei nº 11.196/2005, o CARF exige que a situação fática demonstre a inexistência de subordinação e demais características que afastariam a relação de emprego, já abordadas no presente estudo. Em caso recente, a 2ª Turma Ordinária do Conselho julgou procedente lançamento fiscal milionário para cobrança de contribuição previdenciária de emissora de televisão, em virtude do reconhecimento de vínculo empregatício da emissora com os sócios titulares das pessoas jurídicas contratadas. Confira-se a ementa do acórdão proferido no caso:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2010 a 31/12/2010.

FISCALIZAÇÃO. RELAÇÃO DE EMPREGO. CARACTERIZAÇÃO.

ENQUADRAMENTO. SEGURADO EMPREGADO.

Se a fiscalização constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, avulso ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições caracterizadoras da relação de emprego, deve desconsiderar o vínculo pactuado e enquadrar tal segurado como empregado, sob pena de responsabilidade funcional.

DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO.

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

NORMA DO ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. EFICÁCIA. APLICAÇÃO. AUTORIDADE TRIBUTÁRIA.

O art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, se constitui em norma de eficácia contida, tendo, pois, total eficácia por si só, em que pese poder vir a sofrer restrições por outras normas. Dessa forma, pode ser aplicado de forma imediata e direta pela Autoridade Tributária.

ART. 129. LEI 11.196/95. SERVIÇOS INTELECTUAIS. PROFISSIONAIS AUTÔNOMOS. ELEMENTOS CARACTERIZADORES. VÍNCULO EMPREGATÍCIO.

O art. 129 da Lei nº 11.196/05 diz respeito à prestação de serviços intelectuais por profissionais autônomos, e não admite a presença dos elementos caracterizadores do vínculo empregatício na relação do prestador com o contratante dos serviços.⁴¹

Como se vê, a manutenção do Auto de Infração no caso acima pautou-se na demonstração, pela atividade fiscalizatória, da existência de características próprias da relação de emprego, tais como a subordinação, o que afastaria a exegese do

⁴⁰ BRASIL, Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 4ª Câmara. Acórdão nº 2401-005.938. Relatora Conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa, Relatora para o acórdão Marialva de Castro Calabrich Schlucking. 1ª Turma Ordinária. Data da sessão: 16.01.2019.

⁴¹ BRASIL, Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 4ª Câmara. Acórdão nº 2402-006.976. Relatora Conselheira Denny Medeiros da Silveira. 2ª Turma Ordinária. Data da sessão: 13.02.2019.

artigo 129 da Lei nº 11.196/2005. Quanto ao ponto, é importante ressaltar que cabe à fiscalização demonstrar pormenorizadamente os elementos constitutivos do vínculo empregatício nos termos da legislação trabalhista, vedada a mera alegação genérica de que a prestação de serviços se dá de maneira diversa do que se espera nos contratos de natureza civil. É o que decidiu o CARF no julgado cuja ementa abaixo se transcreve:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias
 Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010
 CARACTERIZAÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS PRESTADORAS DE SERVIÇO COMO EMPREGADOS DA TOMADORA. NECESSIDADE DE FUNDAMENTAÇÃO POR PARTE DA AUTORIDADE FISCAL. DEMONSTRAÇÃO ESPECÍFICA E PORMENORIZADA DOS FATOS E CARACTERÍSTICAS DE CADA UMA DAS PESSOAS JURÍDICAS À PESSOA JURÍDICA APONTADA COMO EMPREGADORA. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR VÍCIO MATERIAL. **Deixando o AFRFB de comprovar, pormenorizadamente, a caracterização de cada uma das pessoas jurídicas prestadoras de serviço como empregados da tomadora, implica-se na improcedência do lançamento por ofensa ao art. 142 do CTN, ante a ausência de comprovação do fato gerador da contribuição previdenciária a cargo da pessoa jurídica.** Recurso Voluntário Provido.⁴²

Sem pretender esgotar a vasta jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os julgados acima abordados são capazes de ilustrar o posicionamento do órgão a respeito da temática. Se, no âmbito do extinto Conselho de Contribuintes e em momento anterior à vigência da Lei nº 11.196/2005 a reprovação à prática beirava a unanimidade, a jurisprudência hodierna parece caminhar para uma análise casuística mais precisa, elegendo critérios fáticos a serem avaliados no caso concreto e exigindo da fiscalização a demonstração cabal da existência de relação de emprego.

No atual momento, pode-se dizer que o contribuinte encontrará no órgão colegiado resistência à prática da “Pejotização” *per se*, na medida em que o Conselho exige o mencionado Propósito Negocial como fator motivador de um Planejamento Fiscal dotado de licitude. Desta forma, a fim de mitigar a insegurança jurídica na celebração de contratos de prestação de serviços, o tomador e o prestador devem atentar-se à realidade fática que permeia a contratação, enquanto critério definidor da compatibilidade entre o regime jurídico da pessoa jurídica com o

⁴² BRASIL, Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 4ª Câmara. Acórdão nº 2401-004.063. Relator Conselheiro Carlos Alexandre Tortato. 1ª Turma Ordinária. Data da sessão: 28.01.2016 (grifos nossos).

serviço a ser prestado, sempre à luz dos elementos eleitos pelo CARF como fundamentos de validade do negócio jurídico.

CONCLUSÃO

Ante todo o exposto, pode-se dizer que o presente estudo traz um arcabouço Doutrinário e Jurisprudencial capaz de conduzir a algumas conclusões a respeito do tema da “Pejotização”.

A primeira delas é a de que a constituição de Pessoas Jurídicas Prestadoras de Serviços Intelectuais é uma tendência do mercado hodierno que o Direito não pode ignorar, sob pena de incentivar o trabalho informal e a precarização. Ademais, diferente do que pretende sustentar a Autoridade Fiscal, a economia tributária é importante, mas não o único fator motivador do uso crescente dessa prática. Isso porque a celebração de contratos de natureza civil com o fulcro de obter serviços de natureza intelectual parece se amoldar às expectativas dos contratantes e dos prestadores de serviços, especialmente considerando que a relação de emprego típica está em constante superação.

Nesse diapasão, entende-se que no atual cenário não há mais que se vincular, necessariamente, a pecha de fraude na relação de trabalho à celebração de contratos de prestação de serviços intelectuais por pessoas jurídicas. E, inexistindo no caso concreto qualquer indício de fraude com o objetivo de omitir uma relação típica de emprego, afasta-se a possibilidade de tributar a relação jurídica como se trabalhista fosse. Portanto, partindo-se da premissa de que a “Pejotização” não se destina, obrigatoriamente, a mascarar uma relação de emprego, então a fraude à lei tributária corresponderia, no limite, a uma penalização ao Planejamento Tributário, em ofensa ao que se denominou “direito fundamental de economizar tributos”.

Ademais, embora o advento da Lei nº 11.196/2005 tenha buscado regulamentar a prestação de serviços intelectuais por meio de pessoa jurídica, o dispositivo não afasta a possibilidade de descon sideração desta última nos casos de fraude. De acordo com o que se apresentou no presente estudo, a configuração de fraude, por sua vez, não pode ser feita de maneira discricionária pela Autoridade Fiscal. Emprestando-se de critérios levantados na jurisprudência trabalhista e levando em consideração o posicionamento do extinto Conselho de Contribuintes e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pode-se tecer alguns fatores importantes para que a “Pejotização” seja considerada lícita, de modo a conferir maior Segurança Jurídica às partes.

O primeiro deles decorre do fato de que a “Pejotização”, em certa medida, é uma forma de elisão fiscal e, enquanto tal, sua prática deve atender aos limites do que o Fisco entende por lícito ou abusivo. É nesse contexto que se insere o estudo da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais a respeito do Planejamento Tributário, com base no qual foi possível conhecer que, no entendimento do órgão, a prática de negócios jurídicos que importem em redução da arrecadação não podem ter por finalidade única a economia fiscal. É o que o CARF entende por “propósito comercial”, enquanto razão extratributária para que o negócio jurídico praticado pelo contribuinte se sustente.

Diante desse cenário, aponta-se como fator primordial para que a “Pejotização” seja admitida a existência de finalidades que vão além da eficiência fiscal. É dizer, a contratação de uma Pessoa Jurídica Prestadora de Serviços em detrimento de uma pessoa física na condição de empregado deve possuir um sentido na dinâmica de trabalho do caso concreto, de modo que seja possível afirmar que, naquela circunstância específica, o contrato de natureza civil melhor se enquadra na relação comercial desenvolvida entre tomador e prestador. Trata-se, em síntese, da justificação da contratação e, ao mesmo tempo, da motivação extratributária da “Pejotização”, aspectos que aproximam as partes da Segurança Jurídica buscada.

Além disso, a justificação da contratação é o que conduz ao segundo fator levantado no presente estudo como relevante à licitude da “Pejotização”. Aqui se está a tratar dos elementos fáticos que envolvem o contrato de prestação de serviços no caso concreto, que devem comprovar que a relação jurídica existente é comercial – e por isso a contratação mediante pessoa jurídica se mostrou compatível -, pois, caso a análise das circunstâncias específicas apontem para o agasalhamento de uma relação de emprego típica, a “Pejotização” restará descaracterizada.

Com efeito, como foi amplamente verificado no presente estudo, tanto a jurisprudência trabalhista, quanto a jurisprudência administrativa pautam-se nos elementos observáveis no *in casu* para analisar se há intuito dissimulatório na “Pejotização”. Por essa razão, fatores como a ausência de subordinação; a qualificação do profissional prestador de serviços; a atividade por ele desenvolvida; a independência técnica; a autonomia da pessoa jurídica prestadora de serviços e a ausência de dependência financeira e jurídica do profissional intelectual são balizas

importantes para a compreensão da pertinência e licitude da “Pejotização” na realidade fática observada.

Assim, ante todos os apontamentos da Doutrina e da Jurisprudência abordados no presente estudo, conclui-se que o fenômeno da “Pejotização” é uma tendência em fomento no mercado e que, por importar em redução arrecadatória, enfrenta certa resistência por parte do Fisco. Embora seja admitida nos termos do que dispõe a Lei nº 11.196/2005, a licitude da contratação de Pessoas Jurídicas Prestadoras de Serviços dependerá da demonstração de sua motivação extratributária, a qual reside nos próprios aspectos jurídicos e fáticos da relação entre empresa tomadora e empresa prestadora de serviços, que devem distanciar-se da relação de emprego típica a fim de justificar a pertinência da “Pejotização” dentro daquele contexto. E é diante desse cenário de incertezas legislativas e jurisprudenciais quanto ao tema, o conhecimento dos critérios acima delineados, mostra-se imprescindível para conferir razoável Segurança Jurídica aos contribuintes, reduzindo-se os riscos de autuação fiscal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANGELO, Carlos Eduardo Peroba. **Análise de Decisões – Resultados obtidos com o Normative Systems**. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.); FREITAS, Rodrigo de (org.). Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial” – Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. “Análise Estrutural e Teleológica do Enunciado do art. 129 da Lei nº 11.196/05”. In: ANAN Jr. Pedro; e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). **Prestação de serviços intelectuais por pessoas jurídicas: aspectos legais, econômicos e tributários**. São Paulo, MP Editora, 2008.

BEVILAQUA, Clovis. **Código Civil dos Estados Unidos do Brasil Comentado**, vol. 1. Rio de Janeiro: Paulo de Azevedo, 1956.

CASTELO, Jorge Pinheiro. “Transformações do mercado de trabalho brasileiro”. In: ANAN Jr. Pedro; e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). **Prestação de serviços intelectuais por pessoas jurídicas: aspectos legais, econômicos e tributários**. São Paulo, MP Editora, 2008.

Da SILVA, Leonardo Toledo. **Limites e Critérios do Fisco na Caracterização de Fraude na Pejotização**, 2020. Dissertação de Mestrado. Direito Tributário. Fundação Getúlio Vargas. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/29728>

LEÃO, Martha Toríbio. **O Direito Fundamental de Economizar Tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. São Paulo: Malheiros, 2018.

MAEDA, Fabíola Miotto. **Prestação de Serviço por meio de Pessoa Jurídica: Dignidade ou Fraude nas Relações de Trabalho**. 2014. 149 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2138/tde-21012015-080938/pt-br.php>.

MANNRICH, Nelson. Evolução do contrato de trabalho e os impactos tributários na prestação de serviços personalíssimos por pessoas jurídicas: uma análise do art. 129 da Lei nº 11.196/2005. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 202, 2012.

MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; TORRE, Riccardo Giuliano Figueira. Evolução do contrato de trabalho e os impactos tributários na prestação de serviços personalíssimos por pessoas jurídicas: uma análise do art. 129 da Lei nº 11.196/2005. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 202, p. 26, Julho/2012. 2012.

NASCIMENTO, Amauri M. **Curso de direito do trabalho: história e teoria geral do direito do trabalho, relações individuais e coletivas do trabalho**. 26. ed., São Paulo, Saraiva, 2011.

_____. **Iniciação ao Direito do Trabalho**, 14 ed., São Paulo, Forense, 1995, p. 130 e p 326. *Apud* MANNRICH, Nelson.

NOHARA, Irene Patrícia. **Direito Administrativo**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2020.

PLACIDO e SILVA, Vocabulário Jurídico. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993. P. 186. *Apud* NOHARA, Irene Patrícia. **Direito Administrativo**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2020.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **O fenômeno da Pejotização e a Motivação Tributária**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos/o-fenomeno-da-pejotizacao-e-a-motivacao-tributaria.pdf/view>. Acesso em: 18.jun. 2020.

_____. **Nota de Esclarecimento**. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2020/janeiro/nota-de-esclarecimento>. Acesso em: 05.set. 2020.

ROBORTELLA, Luiz Carlos Amorim; e PERES, Antonio Galvão. “Novas Tendências do mercado de trabalho: crise do trabalho subordinado. Crescimento do trabalho autônomo de pessoas jurídicas”. *In*: ANAN Jr., Pedro; e PEIXOTO, Marcelo

Magalhães (coords.). **Prestação de serviços intelectuais por pessoas jurídicas: aspectos legais, econômicos e tributários**. São Paulo, MP Editora, 2008

SILVA, Romulo Cristiano Coutinho da. **O Princípio da Segurança Jurídica no Planejamento Tributário**. 2016. Dissertação de Mestrado. Direito Tributário. Universidade de São Paulo. Disponível em: https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-03082016-141727/publico/Romulo_Cristiano_INTEGRAL.pdf

TEPEDINO, Gustavo. “Sociedade Prestadora de Serviços Intelectuais: qualificação das atividades privadas no âmbito do Direito Tributário”. *In*: ANAN JUNIOR, Pedro; e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). **Prestação de serviços intelectuais por pessoas jurídicas: aspectos legais, econômicos e tributários**. São Paulo: MP Editora, 2008.

JURISPRUDÊNCIA

BRASIL, Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 3ª Câmara. Acórdão nº 2301-005.933. 1ª Turma Ordinária. Relatora Conselheira Juliana Marteli Fais Feriato. Data da sessão: 14.03.2019. p. 24/25.

BRASIL, Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 4ª Câmara. Acórdão nº 2401-005.938. Relatora Conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa, Relatora para o acórdão Marialva de Castro Calabrich Schlucking. 1ª Turma Ordinária. Data da sessão: 16.01.2019.

_____. 4ª Câmara. Acórdão nº 2402-006.976. Relatora Conselheira Denny Medeiros da Silveira . 2ª Turma Ordinária. Data da sessão: 13.02.2019

_____. 4ª Câmara. Acórdão nº 2401-004.063. Relator Conselheiro Carlos Alexandre Tortato. 1ª Turma Ordinária. Data da sessão: 28.01.2016

_____. 6ª Câmara. Acórdão nº 106-17.147. Relatora Conselheira Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti, Relator para o acórdão Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos. Data da sessão: 05.12.2008

Tribunal Superior do Trabalho. AIRR 3303-50.2013.5.02.0013, 2ª Turma, Relatora Ministra Maria Helena Mallmann, Disponibilização: 09/10/2020

Tribunal Regional do Trabalho da 3.ª Região. RO: 0010201-84.2016.5.03.0033, 9ª Turma, Relator Desembargador João Bosco Pinto Lara. Disponibilização: 23/05/2018.

TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, Mariana Sanches Maia

Aluno(a), regularmente matriculado(a), no Curso de Direito, na disciplina do TCC da 10ª etapa, matrícula nº 3162748-1, Período 10, Turma D,

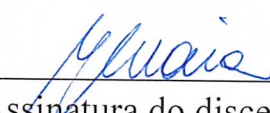
tendo realizado o TCC com o título: Pejotização – Um direito fundamental de economizar tributos ou uma fraude nas relações de trabalho?

sob a orientação do(a) professor(a): Eduardo de Moraes Sabbag

declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 13 de novembro de 2020.


Assinatura do discente