



UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMIÁRIDO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS E HUMANAS
CURSO DE DIREITO

AMANDA PONTES NUNES CARLOS

**UMA ANÁLISE SOBRE OS REFLEXOS TRIBUTÁRIOS E
PREVIDENCIÁRIOS DO FENÔMENO DA “PEJOTIZAÇÃO”**

MOSSORÓ/RN
2018

AMANDA PONTES NUNES CARLOS

**UMA ANÁLISE SOBRE OS REFLEXOS TRIBUTÁRIOS E
PREVIDENCIÁRIOS DO FENÔMENO DA “PEJOTIZAÇÃO”**

Artigo apresentado ao Centro de Ciências Sociais Aplicadas e Humanas como parte dos requisitos para a obtenção do grau de Bacharel em Direito, pela Universidade Federal Rural do Semiárido.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Felipe Monteiro Seixas.

MOSSORÓ/RN
2018

AMANDA PONTES NUNES CARLOS

UMA ANÁLISE SOBRE OS REFLEXOS TRIBUTÁRIOS E PREVIDENCIÁRIOS DO FENÔMENO DA “PEJOTIZAÇÃO”

Artigo apresentado ao Centro de Ciências Sociais Aplicadas e Humanas como parte dos requisitos para a obtenção do grau de Bacharel em Direito, pela Universidade Federal Rural do Semiárido.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Felipe Monteiro Seixas.

APROVADO EM: ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Luiz Felipe Monteiro Seixas (UFERSA)
Presidente

Prof. Ms. José Albenes Bezerra Júnior (UFERSA)
Primeiro Membro

Prof. Ms. Rodrigo Ribeiro Vitor (UFERSA)
Segundo Membro

AGRADECIMENTOS

À minha mãe, Magnólia, e ao meu pai, Odilon, por todo o amor e esforços despendidos para assegurarem aos seus filhos as oportunidades que não tiveram.

À minha irmã, Ana Clara, e ao meu irmão, Lucas, por serem meus apoios em todos os momentos.

À tia Socorro, que se tornou a minha segunda mãe ao aceitar acolher-me em sua vida.

À tia Dorinha (*in memorian*), que sempre será o meu maior exemplo e incentivo pela busca do conhecimento.

Ao professor Luiz Felipe, meu orientador, que desde os seus primeiros dias na UFERSA me conferiu grandes momentos de aprendizado, passando a ser um dos meus referenciais no Direito Tributário.

Ao meu amigo e companheiro, Jeferson Santos, que tornou esta etapa da vida acadêmica mais leve com o seu cuidado, estímulo e apoio.

A Halysson, meu irmão afetivo, por todo o companheirismo ao longo desses anos.

A Gleydson, pela confiança ao proporcionar a minha primeira experiência no mercado de trabalho. Certamente, foi um dos períodos de maior crescimento e amadurecimento profissional e pessoal.

Aos meus avós, Dona Genira e Seu Wilson, que mesmo diante de tantas lutas conseguem transmitir os sentimentos mais lindos.

A toda a minha família, pelo carinho e assistência responsáveis por eu ter chegado onde cheguei.

A Bruno Felipe, cuja amizade foi um suporte durante o curso e também na vida.

A todos que compõem o CEJUSC/OESTE, por terem me dado o prazer de vivenciar momentos de profundo aprendizado, alegria e afeto.

UMA ANÁLISE SOBRE OS REFLEXOS TRIBUTÁRIOS E PREVIDENCIÁRIOS DO FENÔMENO DA “PEJOTIZAÇÃO”

Resumo

Delineada com base no fenômeno da “pejotização”, a presente pesquisa busca tecer considerações sobre os reflexos tributários e previdenciários desse modelo de relação contratual. Para tanto, propõe-se realizar a definição do mencionado fenômeno e demonstrar os diferentes posicionamentos sobre a viabilidade da sua aplicação, abrindo espaço para avaliar as causas que levam o trabalhador a aderi-lo. Em seguida, faz-se um estudo de caso fundado em um julgamento realizado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, objetivando conhecer a perspectiva fiscal sobre o fenômeno da “pejotização”. No último momento, procura-se empreender uma análise das consequências tributárias e previdenciárias de uma “pejota”. Quanto à metodologia, consiste em uma pesquisa bibliográfica, documental e legislativa, baseada em doutrina especializada sobre o direito do trabalho, publicações eletrônicas e trabalhos acadêmicos, bem como em decisões judiciais e administrativas. Em sede de conclusão, tem-se que a contratação de pessoa jurídica constituída por um único titular reduz os encargos tributários e sociais devidos pelos envolvidos, interferindo, por conseguinte, na arrecadação de recursos destinados à receita tributária.

Palavras-chave: Flexibilização. Reflexos tributários e previdenciários. Pejotização.

AN ANALYSIS OF TAX REFLECTIONS AND PREVENTION OF THE PHENOMENON OF "PEJOTIZAÇÃO"

Abstract

Based on the phenomenon of "pejotização", the present research seeks to make considerations about the tax and social security implications of this contractual relationship model. Therefore, it is proposed to define the mentioned phenomenon and to demonstrate the different positions on the feasibility of its application, opening space to evaluate the causes that lead the worker to adhere it. Next, a case study based on a judgment made by the Administrative Council of Tax Appeals is made, aiming to know the fiscal perspective on the "pejotização" phenomenon. At the last moment, an attempt is made to undertake an analysis of the tax and social security consequences of a "pejota". As for the methodology, it consists of a bibliographical, documentary and legislative research, based on specialized doctrine on labor law, electronic publications and academic works, as well as in judicial and administrative decisions on the subject. In conclusion, the contracting of a legal entity constituted by a single owner reduces the tax and social charges owed by those involved, thus interfering with the collection of resources destined for tax revenue.

Keywords: Flexibilization. Tax and social security reflexes. Pejotização.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

TABELAS

Tabela 1 - Contribuição dos segurados empregados.....	19
Tabela 2 - Incidência mensal do IRPF, a partir do mês de abril do ano-calendário de 2015.....	20

GRÁFICOS

Gráfico - Diferença entre a contratação de serviços intelectuais por uma relação de emprego e por meio de uma pessoa jurídica sob o regime do lucro presumido.....	22
--	----

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art. – Artigo

CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CLT – Consolidação das Leis do Trabalho

COFINS – Contribuição para o financiamento da Seguridade Social

CSRF – Câmara Superior de Recursos Fiscais

CSSL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

EIRELI – Empresa Individual de Responsabilidade Limitada

FGTS – Fundo de Garantia por Tempo de Serviço

IRPF – Imposto de Renda Pessoa Física

IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica

ISS – Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza

LP – Lucro Presumido

N.º - Número

PASEP – Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PIS – Programa de Integração Social

PJ – Pessoa Jurídica

TST – Tribunal Superior do Trabalho

RAT – Risco Ambiental de Trabalho

Sistema S – Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial; Serviço Social do Comércio; Serviço Social da Indústria; Serviço Nacional de Aprendizagem do Comércio; Serviço Nacional de Aprendizagem Rural; Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo; Serviço Social de Transporte

LISTA DE SÍMBOLOS

% - Porcentagem

1 INTRODUÇÃO

Praticidade e dinamismo são duas exigências feitas pelo mercado de trabalho, resultando na diversificação dos modelos contratuais e, em consequência, na crescente tendência de flexibilização das regras contidas na Consolidação das Leis do Trabalho (CLT).

Essas adaptações mostram-se em consonância com as novas necessidades do sistema produtivo, fundamentadas na contratação de mão de obra mais especializada, ao mesmo tempo em que se procura reduzir as despesas com os encargos fiscais e sociais.

Tal cenário viabilizou a propagação do fenômeno conhecido por “pejotização”, caracterizado pela constituição de uma pessoa jurídica por um único profissional com a finalidade de prestar serviços a uma empresa por meio de um contrato civil, não existindo subordinação às normas contidas na Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), de forma a atender às exigências, cada vez mais urgentes, do mercado.

A substituição da prestação do serviço da pessoa física pela pessoa jurídica passou a ser vista, especialmente após a publicação da Lei n.º 11.196, de 21 de novembro de 2005, como uma alternativa para minimizar os custos com as obrigações trabalhistas e tributárias, facilitando a obtenção de vantagens financeiras pela empresa contratante.

Esse quadro, portanto, suscita reflexos não apenas no Direito do Trabalho, mas, também, nas questões tributárias e previdenciárias. É exatamente sob esta última perspectiva que o presente trabalho será desenvolvido.

Pautado na pesquisa bibliográfica, com o levantamento de referências doutrinárias, legislação, documentos, publicações eletrônicas e decisões judiciais e administrativas, propõe-se analisar os reflexos que o fenômeno da “pejotização” é capaz de provocar para tributação dos rendimentos da empresa tomadora de serviços e para o profissional titular de firma individual, compreendendo as motivações para a sua adoção.

Inicialmente, busca-se definir esse fenômeno e observar os seus efeitos nas relações de emprego, sintetizando diferentes concepções sobre a legalidade da sua aplicação.

O segundo momento vem tratando a “pejotização” sob o prisma da esfera fiscal, mediante o estudo de um caso julgado pelo Conselho Administrativo Fiscal e pela sua instância superior, a Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Por fim, adentra-se à exploração das implicações fiscais e previdenciárias da “pejotização”, demonstrando como os envolvidos na relação contratual são afetados.

Desse modo, a relevância do tema reside no fato de o mencionado fenômeno estar sendo

gradativamente disseminado na sociedade, revelando a importância da análise sobre os seus reflexos tributários e previdenciários para os rendimentos de uma empresa e de uma pessoa jurídica unipessoal, entendendo os motivos que levam à utilização da “pejota” em detrimento da contratação de empregados, bem como as consequências que acarreta para a arrecadação dos recursos.

2 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A PESSOA JURÍDICA (PJ) NAS RELAÇÕES DE TRABALHO

A flexibilização das regras trabalhistas tem sido utilizada como argumento para a instituição de formas de relações de trabalho alternativas àquelas regidas pela CLT, levando-se em consideração a necessidade de sobrevivência do negócio e promessas de vantagens econômicas.

A finalidade dessa flexibilização está em criar meios capazes de harmonizar as alterações que ocorrem na relação entre o capital e o trabalho, como as mudanças econômicas e sociais, concedendo direitos mínimos aos trabalhadores e, ao empregador, o poder de adequar as suas atividades às necessidades da empresa¹.

Uma das ações de flexibilização percebidas no âmbito laboral é o fenômeno da “pejotização”, podendo ser definido como a prática de substituição do vínculo de emprego baseado nas regras trabalhistas, por um contrato firmado com uma pessoa jurídica para a prestação de serviços².

Por oportuno, antes de dar seguimento, faz-se necessária uma breve explanação sobre as principais divergências entre prestação de serviços e contrato de trabalho.

Por prestação de serviços entende-se o negócio convencionado entre duas partes, no qual uma delas se compromete a executar uma atividade à outra, existindo remuneração e autonomia no desempenho da tarefa, arcando o prestador com os seus riscos, podendo ser realizada por pessoa jurídica. O contrato de trabalho, por sua vez, somente pode ser feito por pessoa física e a presença de subordinação é considerada fundamental para a sua caracterização,

¹MARTINS, Sergio Pinto. *A terceirização e o direito do trabalho*. 13. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2014, p. 26.

²BRASIL. Receita federal. *O fenômeno da “pejotização e a motivação tributária*. Receita Federal, abril de 2016, p. 03. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos/o-fenomeno-da-pejotizacao-e-a-motivacao-tributaria.pdf>>. Acesso em: 24 de maio de 2018.

não havendo responsabilidade do profissional no que concerne aos riscos da obrigação, incumbência esta do empregador³.

A prestação de um serviço é comumente executada por aquele que se responsabilizou enquanto prestador, mas podem os contratantes estipularem situação diversa, ficando evidente que a pessoalidade não é requisito essencial nesse tipo de contrato, inversamente ao que ocorre em uma relação de emprego⁴.

Após a delineação desses pontos, tem-se que a “pejotização” baseia-se na contratação de empregados mediante a utilização de pessoa jurídica, não existindo, neste caso, o dever pelo pagamento de tributos e benefícios previstos na legislação trabalhista⁵.

Em consequência, constata-se a configuração de um contrato civil entre pessoas jurídicas, e não um contrato entre pessoa física e pessoa jurídica para a prestação dos serviços, de modo que fica descaracterizada a relação de emprego⁶, na qual devem estar presentes os elementos da pessoalidade, não eventualidade, onerosidade, subordinação, bem como a função deve ser exercida por uma pessoa física.

A criação de uma pessoa jurídica pelo empregado geralmente é uma exigência realizada para que a contração de prestação de serviços possa acontecer, sendo esse requisito da constituição justificado pelos custos elevados que dificultam a atuação das empresas no mercado. Assim, não possuindo outras opções para promover a sua subsistência, os trabalhadores aceitam se submeterem às condições impostas pela empregadora⁷.

Nesse aspecto, Couto Filho e Renault também salientam que as relações fundadas na contratação de profissionais sob a forma de pessoa jurídica resultam de uma imposição do

³MARTINS, Sergio Pinto. *A terceirização e o direito do trabalho*. 13. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2014, p. 45-46.

⁴PEREIRA, Júlio Cesar. *Tributação sobre prestação de serviços intelectuais*. IBET, 2008, p. 17. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/J%C3%BAlcio-C%C3%A9sar-Pereira-Tributa%C3%A7%C3%A3o-sobre-presta%C3%A7%C3%A3o-de-servi%C3%A7os-intelectuais.pdf>>. Acesso em: 02 de junho de 2018.

⁵MENGARDO, Bárbara. *Carf condena empresas por “pejotização”*. Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/carf-condena-empresas-por-pejotizacao-25112016>>. Acesso em: 28 de maio de 2018.

⁶PERDIÃO, Sônia Carolina Romão Viana; SANTOS, Tássia Carolina Padilha dos. Aspectos gerais sobre a repercussão do fenômeno da pejotização nas diferentes áreas do Direito brasileiro. In *Direito do Trabalho e meio ambiente do trabalho II*. Florianópolis: CONPEDI, 2017, p. 162. Disponível em: <<https://www.conpedi.org.br/publicacoes/roj0xn13/7bmu3s0t/QZfC7VY29jPUTiPY.pdf>> Acesso em: 10 de junho de 2018.

⁷CARPES, Carmilla Luz. *A contratação de pessoas físicas como pessoas jurídicas em fraude ao Direito do trabalho: o fenômeno da pejotização*. PUCRS, 2011, p. 08. Disponível em: <http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2011_2/camilla_carpes.pdf>. Acesso em: 10 de junho de 2018.

contratante, de modo que a outra parte se sujeita a essa condição, perdendo a proteção conferida pela legislação.⁸

O trabalhador, portanto, mesmo sendo privado dos direitos constantes na CLT, como férias, 13º salário, recolhimento do FGTS e previdência social, recebe promessas de que a formação de uma relação por meio da pessoa jurídica será financeiramente mais benéfica quando comparada ao contrato regido pelas leis trabalhistas, como a desnecessidade do pagamento de imposto de renda⁹ ou, ainda, é coagido, tornando evidente a debilidade não apenas das relações de trabalho, mas, também, das relações humanas, uma vez que o lucro é tido como a finalidade central.

Essa permissão dada para uma pessoa jurídica pactuar com empresas contratantes tem previsão no artigo 129 da Lei n.º 11.196/2005, o qual prescreve que a prestação de serviços intelectuais, seja em caráter personalíssimo ou não, quando executada por sociedade prestadora de serviços, se submete à legislação das pessoas jurídicas¹⁰.

O mencionado dispositivo, portanto, tem funcionado como uma autorização para a contratação de profissionais como pessoa jurídica em substituição ao vínculo de emprego.

Sobre isso, Couto Filho e Renault sustentam a existência de dois posicionamentos sobre a possibilidade legal da “pejotização”, em que a primeira posição defende o estado de hipossuficiência profissional em relação à condição de superioridade financeira do empregador, inexistindo diferença entre trabalho manual, técnico ou intelectual, de acordo com o parágrafo único, do artigo 3º da CLT; e, em contraposição, a segunda corrente entende que ao trabalhador cabe escolher a lei que regerá a atividade, sendo os incentivos fiscais e previdenciários suficientes para compensar os benefícios trabalhistas não percebidos¹¹.

⁸FILHO, Eduardo Soares do Couto; RENAULT, Luiz Otávio Linhares. *A “pejotização” e a precarização das relações de trabalho no Brasil*. PUC MINAS, 2009, p. 7. Disponível em: <http://www.fmd.pucminas.br/Virtuajus/1_2009/Docentes/Pejotizacao%20Renaul.pdf>. Acesso em: 13 de junho de 2018.

⁹CARPES, Carmilla Luz. *A contratação de pessoas físicas como pessoas jurídicas em fraude ao Direito do trabalho: o fenômeno da pejotização*. PUCRS, 2011, p. 09. Disponível em: <http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2011_2/camilla_carpes.pdf>. Acesso em: 10 de junho de 2018.

¹⁰Art. 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. (Art. 129, *caput*, Lei n.º 11.196/2005 Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11196.htm>. Acesso em: 10 de junho de 2018).

¹¹FILHO, Eduardo Soares do Couto; RENAULT, Luiz Otávio Linhares. *A “pejotização” e a precarização das relações de trabalho no Brasil*. PUC MINAS, 2009, p. 5-6. Disponível em: <http://www.fmd.pucminas.br/Virtuajus/1_2009/Docentes/Pejotizacao%20Renaul.pdf>. Acesso em: 13 de junho de 2018.

A finalidade estampada no artigo 129 da Lei n.º 11.196/05, segundo Júlio Cesar Pereira, seria a de demonstrar que determinados atos jurídicos concernentes aos prestadores de serviços intelectuais estão em harmonia com o ordenamento jurídico¹².

A compreensão de que a formação de pessoas jurídicas decorre de uma imposição do empregador não deve ser vista como uma regra geral, pois não há vedação legal para a constituição de uma pessoa jurídica prestadora de serviços por um profissional que atue como único titular e, entender de modo diverso, é ir contra os próprios preceitos estampados no artigo 170 da Constituição Federal, cujo teor assegura a livre iniciativa a todos os cidadãos, a quem compete decidir a melhor maneira de organizar as suas atividades de acordo com os custos, inclusive fiscais, desde que observada a legislação em vigor¹³.

Como exemplo, tem-se que a partir do ano de 2011, o Código Civil de 2002 sofreu alterações por meio da Lei n.º 12.441/2011, passando a permitir a constituição da Empresa Individual de Responsabilidade Limitada (EIRELI), formada por apenas um titular de todo o capital social e servindo para a prestação de serviços de qualquer natureza, sendo-lhe aplicadas, naquilo que couber, as normas relativas às sociedades limitadas.

Ao considerar válida a contratação de uma pessoa jurídica unipessoal para a prestação de serviços, atende-se às novas demandas do mercado, consubstanciadas na agilidade da produção e na especialização da mão de obra.

A busca por uma melhor remuneração e pela diminuição das despesas com os encargos sociais, além da oportunidade para àqueles que procuram a recondução ao mercado de trabalho, são fatores determinantes para que os interessados aceitem firmar uma empresa com o objetivo de prestarem serviços.

No âmbito dos tribunais, decisões têm compreendido pela impossibilidade de afastar os direitos assegurados pela CLT, mesmo que esse tipo de contratação seja uma escolha do próprio trabalhador. Também tem havido o reconhecimento da relação de emprego entre o tomador e prestador dos serviços, com base no princípio da primazia da realidade, no sentido de que o que deve predominar é o real contexto da situação, isto é, a existência de um vínculo empregatício entre o profissional e a empresa contratante, tomadora de serviço, ainda que

¹²PEREIRA, Júlio Cesar. *Tributação sobre prestação de serviços intelectuais*. IBET, 2008, p. 32. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/J%C3%BAlio-C%C3%A9sar-Pereira-Tributa%C3%A7%C3%A3o-sobre-presta%C3%A7%C3%A3o-de-servi%C3%A7os-intelectuais.pdf>>. Acesso em: 02 de junho de 2018.

¹³PEREIRA, Júlio Cesar. *Tributação sobre prestação de serviços intelectuais*. IBET, 2008, p. 13-14. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/J%C3%BAlio-C%C3%A9sar-Pereira-Tributa%C3%A7%C3%A3o-sobre-presta%C3%A7%C3%A3o-de-servi%C3%A7os-intelectuais.pdf>>. Acesso em: 02 de junho de 2018.

disfarçado de uma relação civil entre pessoas jurídicas (TST – RR: 10440520105240004, Relator: José Roberto Freire Pimenta, Data do Julgamento: 06/05/2015, 2ª Turma, Data da Publicação: DETJ 15/05/2015)¹⁴.

O princípio da primazia da realidade pode ser observado no artigo 442 da CLT, segundo o qual o contrato individual de trabalho, equivalente à relação de emprego, não precisa ser formulado por um acordo expresso, sendo aceita, também, a forma tácita¹⁵.

Interpreta-se, por este princípio, que uma atividade exercida de forma regular é capaz de modificar o acordo inicialmente firmado, produzindo entre as partes direitos e obrigações não previstos. Portanto, aqui é observada a habitualidade, de modo que se estiverem contidos os requisitos de uma relação de emprego, ocorrerá a perda do caráter da relação de prestação de serviços, regida pela legislação civil¹⁶.

A fraude ou ilicitude estará caracterizada quando a prestação de serviços for realizada por um profissional inserido em uma típica relação de emprego, mas sofre a tributação como pessoa jurídica, de sorte que a constituição de uma pessoa jurídica por apenas um titular para a prestação de serviços, por si só, não configura uma ofensa à ordem econômica ou social¹⁷.

Nesse contexto, a prática da contratação de pessoas jurídicas para a prestação de serviços interfere não apenas nos direitos trabalhistas, mas, também, em aspectos tributários e previdenciários, objetos deste trabalho, e que passarão a ser estudados.

3 A PRÁTICA DA “PEJOTIZAÇÃO” SOB A PERSPECTIVA TRIBUTÁRIA

Apenas em 2016 o tema da “pejotização” chegou a ser analisado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nos autos de n.º

¹⁴BRASIL. TST – RR: 10440520105240004, Relator: José Roberto Freire Pimenta, Data do Julgamento: 06/05/2015, 2ª Turma, Data da Publicação: DETJ 15/05/2015. Disponível em: <<https://tst.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/188929410/recurso-de-revista-rr-10440520105240004/inteiro-teor-188929439?ref=juris-tabs#>>. Acesso em: 09 de junho de 2018.

¹⁵CARPES, Carmilla Luz. *A contratação de pessoas físicas como pessoas jurídicas em fraude ao Direito do trabalho: o fenômeno da pejotização*. PUCRS, 2011, p. 16. Disponível em: <http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2011_2/camilla_carpes.pdf>. Acesso em: 10 de junho de 2018.

¹⁶DELGADO, Maurício Godinho. *Curso de direito do trabalho*. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: LTr, 2017, p. 223.

¹⁷PEREIRA, Júlio Cesar. *Tributação sobre prestação de serviços intelectuais*. IBET, 2008, p. 14. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/1%C3%BAlcio-C%C3%A9sar-Pereira-Tributa%C3%A7%C3%A3o-sobre-presta%C3%A7%C3%A3o-de-servi%C3%A7os-intelectuais.pdf>>. Acesso em: 02 de junho de 2018.

10680.722450/2010-89, resultando na condenação da empresa ao recolhimento da contribuição previdenciária de profissionais contratados como pessoa jurídica¹⁸.

Do acórdão n.º 9202-004.640, de 25 de novembro de 2016, proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), é possível observar que a esfera administrativa se considera competente para desconsiderar um contrato civil entre pessoas jurídicas, declarando a existência de vínculo de emprego para efeitos previdenciários¹⁹.

Assim, cabe o exame das razões que justificam o tratamento dado pelo colegiado à matéria, verificando-se a dimensão desse entendimento.

O caso chegou à Câmara Superior após o julgamento do recurso voluntário interposto pelo contribuinte ao Conselho Administrativo de Recurso Fiscal (CARF) da decisão de procedência do lançamento das contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre os salários dos profissionais contratados por acordos de parceria, pela Delegacia da Receita Federal.

No entendimento do CARF expresso no Acórdão n.º 2302-003.344, de 09 de setembro de 2014, os atos e negócios jurídicos podem ser desconsiderados pela autoridade administrativa quando for verificada a dissimulação do fator gerador do tributo, considerando, portanto, a realidade do contexto fático sobre a forma²⁰.

Outrossim, o segurado empregado é o prestador de serviço para uma empresa, não eventual, sob subordinação e remuneração, conforme artigo 12, inciso I, alínea “a”, da Lei n.º 8.212/91²¹. Logo, a presença desses elementos configuradores do vínculo de emprego implica na incidência das normas tributárias previstas na Lei n.º 8.212/91.

¹⁸BRASIL. CARF – *Processo Principal n.º 10680.722450/2010-89*. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf>>. Acesso em: 28 de junho de 2018.

¹⁹BRASIL. CARF/CSRF – *Recurso Especial do Contribuinte: Acórdão n.º 9202-004.640*, Processo Principal n.º 10680.722450/2010-89, Relatora: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Data da Sessão: 25/11/2016, 2ª Turma. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 28 de junho de 2018.

²⁰BRASIL. CARF – *Recurso Voluntário: Acórdão n.º 2302-003.344*, Processo Principal n.º 10680.722450/2010-89, Relator: Arlindo da Costa e Silva, Data da Sessão: 09/09/2014, 2ª TO/3ª Câmara/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 28 de junho de 2018.

²¹Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado. [...] (Art. 12, I, “a” da Lei n.º 8.212/91.< Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm>. Acesso em: 28 de maio de 2018.)

Observa-se que os motivos estão baseados, especialmente, na compreensão de que os serviços eram prestados por empregados na forma de pessoa jurídica para acobertar uma típica relação de emprego, sendo devidas as contribuições sociais sobre a remuneração paga ao empregado.

Para a Câmara Superior, de igual modo, houve a simulação de um contrato entre pessoas jurídicas em decorrência de se ter identificado no procedimento de fiscalização a relação de emprego, possuindo a Auditoria competência para aplicar a legislação previdenciária e determinar a existência, ou não, dos requisitos do emprego, afastando o entendimento de que essa competência seria somente da Justiça do Trabalho²².

Assim, depreende-se que, em atenção à autonomia da autoridade fiscal, a qualificação do vínculo empregatício para efeitos previdenciários independe do resultado de ações trabalhistas.

Corroborando com o acima anunciado, o Tribunal Superior do Trabalho, no Agravo de Instrumento em Recurso de Revista dos autos n.º 8500-49.2006.5.02.0039, expôs que entre as atribuições do Auditor Fiscal, no exercício de sua atividade, está a aferição da efetiva aplicação da legislação trabalhista, como a oficialização da relação de emprego quando constante os seus elementos determinantes²³.

Isso caracteriza o poder-dever do Estado de, mediante a fiscalização, apreciar cada cenário para aplicação das normas vigentes, bem como das penalidades, competindo ao Poder Judiciário analisar a situação apenas quando procurado, examinando as mesmas leis interpretadas anteriormente pelo Executivo, desfazendo os conflitos existentes com a força de coisa julgada²⁴.

²²BRASIL. CARF/CSRF – *Recurso Especial do Contribuinte: Acórdão n.º 9202-004.640*, Processo Principal n.º 10680.722450/2010-89, Relatora: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Data da Sessão: 25/11/2016, 2ª Turma. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 28 de junho de 2018.

²³BRASIL. TST – *AIRR: 8500-49.2006.5.02.0039*, Relator: Ministro José Roberto Freire Pimenta, Data do Julgamento: 25/09/2013, 2ª Turma, Data da Publicação: DEJT 04/10/2013. Disponível em: <<http://aplicacao4.tst.jus.br/consultaProcessual/resumoForm.do?consulta=1&numeroInt=121910&anoInt=2013&qtdAcesso=122685733>>. Acesso em: 28 de junho de 2018.

²⁴BRASIL. TST – *AIRR: 8500-49.2006.5.02.0039*, Relator: Ministro José Roberto Freire Pimenta, Data do Julgamento: 25/09/2013, 2ª Turma, Data da Publicação: DEJT 04/10/2013. Disponível em: <<http://aplicacao4.tst.jus.br/consultaProcessual/resumoForm.do?consulta=1&numeroInt=121910&anoInt=2013&qtdAcesso=122685733>>. Acesso em: 28 de junho de 2018.

Sob esta perspectiva, o colegiado da CSRF sustentou que as reclamações trabalhistas não apresentam o condão de alterar o fato gerador, servindo apenas para auxiliar no reconhecimento de sua ocultação²⁵.

Quanto à possibilidade de constituição de pessoas jurídicas para a prestação de serviços intelectuais prevista no artigo 129 da Lei n.º 11.196/2005, entendeu-se, no presente caso, pela aplicação do artigo 9º da CLT, determinando a nulidade dos atos praticados com a finalidade de fraudar a legislação trabalhista a partir da formação de contratos para ocultar uma típica relação de emprego²⁶.

Busca-se, com isso, preservar os direitos dos empregados, ressaltando-se as implicações na configuração do vínculo empregatício, não entrando no debate sobre a desconsideração da personalidade jurídica.

Por oportuno, menciona-se que a discussão também gerou processo na seara trabalhista, com decisão favorável à empresa contribuinte. Por não ser objeto deste trabalho, serão feitas apenas breves considerações sobre essa discussão.

O Tribunal Superior do Trabalho – TST, no Agravo de Instrumento em Recurso de Revista N.º 1444-67.2012.5.03.0025²⁷, acentuou o caráter genérico do auto de infração lavrado em face da empresa contribuinte, uma vez que não atentou para aspectos importantes, consoante destacado pelo Tribunal *a quo*:

[...] Com efeito, a Corte de origem deixou expressamente consignado em sua decisão o aspecto generalista do auto de infração aplicado à empresa reclamante, na medida em que desconsiderou circunstâncias relevantes da controvérsia, em especial **“que algumas empresas de consultoria (pessoas jurídicas) que prestam serviços à recorrida já existiam mesmo antes da constituição da mesma, o que, ao menos em princípio, destitui a presunção de fraude para sua contratação, contudo os consultores que delas participam foram incluídos no auto de fls. 72 e seguintes”,** bem como o **“reconhecimento em juízo, com sentença transitada em julgado, da inexistência de vínculo empregatício em face de alguns dos supostos empregados**

²⁵BRASIL. CARF/CSRF – *Recurso Especial do Contribuinte: Acórdão n.º 9202-004.640*, Processo Principal n.º 10680.722450/2010-89, Relatora: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Data da Sessão: 25/11/2016, 2ª Turma. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 28 de junho de 2018.

²⁶Art. 9º - Serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação. (Art. 9, *caput*, CLT. <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del5452.htm>. Acesso em: 28 de maio de 2018.)

²⁷BRASIL. TST – *AIRR: 1444-67.2012.5.03.0025*, Relator: Ministro José Roberto Freire Pimenta, Data do Julgamento: 29/10/2014, 2ª Turma, Data da Publicação: 07/11/2014. Disponível em: <<http://aplicacao5.tst.jus.br/consultaunificada2/inteiroTeor.do?action=printInteiroTeor&format=html&highlight=true&numeroFormatado=AIIR%20-%201444-67.2012.5.03.0025&base=acordao&rowid=AAANGhABIAAAHoRAAW&dataPublicacao=07/11/2014&localPublicacao=DEJT&query=>>>. Acesso em: 29 de junho de 2018.

que teriam sido originalmente inscritos no auto de infração”, e mais que, “ao menos em relação a parte dos consultores, eram eles próprios que identificavam e definiam os métodos de gestão a serem utilizados em cada projeto, estabelecendo com os clientes a forma de execução destes projetos e as atividades que seriam realizadas para alcançar os objetivos nos projetos, atuando sem subordinação [...]”. (TST - AIRR - 1444-67.2012.5.03.0025, Relator Ministro: José Roberto Freire Pimenta, Data de Julgamento: 29/10/2014, 2ª Turma, Data de Publicação: DEJT 07/11/2014).

Em razão disso, o entendimento na Câmara Superior não foi uniforme e, na Declaração de Voto, a conselheira Ana Paula Fernandes evidenciou o seu posicionamento no sentido de respeitar a coisa julgada pelo Poder Judiciário, garantindo, dessa forma, a segurança jurídica, compreendendo que à esfera administrativa não cabe se incumbir da aptidão para rever decisões emitidas pelo judiciário²⁸.

A autoridade fiscal, então, toma para si a capacidade de identificar a ocorrência de fraude na contratação entre pessoas jurídicas para a prestação de serviços com a finalidade de cobrar os tributos respectivos, mesmo sendo este ato considerado válido pela Justiça do Trabalho, órgão especializado competente.

Para a conselheira, a área trabalhista e a tributária não podem oferecer tratamento diferenciado em relação ao vínculo empregatício, orientado pelas normas da CLT, havendo reflexos tributários e previdenciários apenas se esse vínculo ficar comprovado, o que não aconteceu na situação em exame, uma vez que o conjunto probatório constante nos autos da infração administrativa e trabalhistas era equivalente.²⁹

Mesmo que não seja necessário o exame individual da relação de emprego, precisaria, em verdade, que os empregados sujeitos a um contexto similar das condições de trabalho fossem inseridos no mesmo auto pela autoridade fiscal, para haver uma circunstancial reanálise fática, se preciso, concedendo à parte autuada o seu direito à ampla defesa³⁰.

²⁸BRASIL. CARF/CSRF – *Recurso Especial do Contribuinte: Acórdão n.º 9202-004.640*, Processo Principal n.º 10680.722450/2010-89, Relatora: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Data da Sessão: 25/11/2016, 2ª Turma. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 28 de junho de 2018.

²⁹BRASIL. CARF/CSRF – *Recurso Especial do Contribuinte: Acórdão n.º 9202-004.640*, Processo Principal n.º 10680.722450/2010-89, Relatora: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Data da Sessão: 25/11/2016, 2ª Turma. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 28 de junho de 2018.

³⁰BRASIL. TST – *AIRR: 1444-67.2012.5.03.0025*, Relator: Ministro José Roberto Freire Pimenta, Data do Julgamento: 29/10/2014, 2ª Turma, Data da Publicação: 07/11/2014. Disponível em: <<http://aplicacao5.tst.jus.br/consultaunificada2/inteiroTeor.do?action=printInteiroTeor&format=html&highlight=true&numeroFormatado=AIRR%20-%201444-67.2012.5.03.0025&base=acordao&rowid=AAANGhABIAAAHoRAAW&dataPublicacao=07/11/2014&localPublicacao=DEJT&query=>>>. Acesso em: 29 de junho de 2018.

Pelo exposto, tem-se que a presença dos elementos configuradores de uma relação de emprego deve ser verificada de maneira cuidadosa, ponderando-se sobre as peculiaridades de cada situação.

4 CONSEQUÊNCIAS TRIBUTÁRIAS E PREVIDENCIÁRIAS DA CONTRATAÇÃO DE UMA PESSOA JURÍDICA (“PEJOTA”)

As repercussões no plano fiscal, conforme exposto, têm sido observadas como justificativa relevante à contratação de pessoas jurídicas formadas por apenas um titular para a prestação de serviços, tornando-se necessária uma análise dos aspectos tributários e previdenciários enquanto estímulos a essa prática, uma vez que existe variação dos mencionados encargos de acordo com o modelo de contratação.

Considera-se que a prestação de serviços intelectuais pode ser executada por uma pessoa física em uma relação de emprego; por um profissional autônomo ou por uma pessoa jurídica prestadora de serviços³¹.

Em atenção ao objeto desta pesquisa, será utilizada a equiparação entre a pessoa física, com um contrato de emprego, e a pessoa jurídica prestadora de serviços.

Ao optar por realizar um contrato civil com uma “pejota”, a empresa tomadora de serviços não se exime da tributação sobre o lucro e faturamento (IRPJ, CSSL, PIS/PASEP E COFINS) aos quais já estava obrigada, independente do seu enquadramento no regime do lucro presumido ou lucro real. No mesmo sentido, também não interfere nos encargos fiscais a serem recolhidos pela empresa optante do Simples Nacional³².

Apesar disso, a contratação de um profissional sob a forma acima especificada, permite que a empresa contratante diminua os seus gastos com a contribuição previdenciária; salário-educação; Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS); contribuição para o sistema S; e com o Risco Ambiental do Trabalho (RAT), que refletem sobre a folha de salários³³.

³¹PEREIRA, Júlio Cesar. *Tributação sobre prestação de serviços intelectuais*. IBET, 2008, p. 24. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/J%C3%BAlio-C%C3%A9sar-Pereira-Tributa%C3%A7%C3%A3o-sobre-presta%C3%A7%C3%A3o-de-servi%C3%A7os-intelectuais.pdf>>. Acesso em: 02 de junho de 2018.

³²BRASIL. Sindifisco Nacional. *Nota técnica n.º 35: O “déficit” da Previdência Social e a “Pejotização”*. Elaboração: Departamento de Estudos Técnicos. Brasília, DF, julho de 2016, p. 20. Disponível em: <https://www.sindifisconacional.org.br/mod_download.php?id=L2ltYWdlcy9lc3R1ZG9zL25vdGEvTlRfMzVfT19EZWZpY2l0X2RhX1ByZXZpZGVuY2lhX1NvY2lhbF9lX2FfUGVqb3RpemFjYW8ucGRmfDA=>>. Acesso em: 06 de julho de 2018.

³³BRASIL. Sindifisco Nacional. *Nota técnica n.º 35: O “déficit” da Previdência Social e a “Pejotização”*. Elaboração: Departamento de Estudos Técnicos. Brasília, DF, julho de 2016, p. 20. Disponível em:

Conforme a Nota Técnica n.º 35 elaborada pelo Departamento de Estudos Técnicos do Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil – Sindifisco Nacional, a receita de um profissional “pejotizado” equivale à remuneração de uma pessoa física e, em razão disso, o trabalhador é levado a equiparar os tributos incidentes sobre uma relação de emprego e uma relação civil entre pessoas jurídicas³⁴.

No que concerne à contribuição previdenciária do trabalhador que apresenta uma típica relação de emprego, enquanto segurado obrigatório da Previdência Social (art. 11, inciso I, da Lei 8.213/91)³⁵, esta deve ser calculada aplicando-se a alíquota correspondente sobre o seu salário-contribuição mensal, de maneira progressiva e não cumulativa³⁶, observando-se os dados fornecidos pela tabela de contribuição disponibilizada na Portaria n.º 15, de 16 de janeiro de 2018, do Ministério da Previdência Social/Ministério da Fazenda³⁷:

Tabela 1 - Contribuição dos segurados empregados

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO (R\$)	ALÍQUOTA PARA FINS DE RECOLHIMENTO AO INSS
até 1.693,72	8%
de 1.693,73 até 2.822,90	9%
de 2.822,91 até 5.645,80	11%

Fonte: MPS/MF, Portaria n.º 15, de 16.01.2018, publicada no DOU de 17.01.2018 e republicada no DOU de 12/03/2018

<https://www.sindifisco nacional.org.br/mod_download.php?id=L2ltYWdlcy9lc3R1ZG9zL25vdGEvTIRfMzVfT19EZWZpY2l0X2RhX1ByZXZpZGVuY2lhX1NvY2lhbF9lX2FfUGVqb3RpemFjYW8ucGRmfDA=>. Acesso em: 06 de julho de 2018.

³⁴BRASIL. Sindifisco Nacional. *Nota técnica n.º 35: O “déficit” da Previdência Social e a “Pejotização”*. Elaboração: Departamento de Estudos Técnicos. Brasília, DF, julho de 2016, p. 21. Disponível em: <https://www.sindifisco nacional.org.br/mod_download.php?id=L2ltYWdlcy9lc3R1ZG9zL25vdGEvTIRfMzVfT19EZWZpY2l0X2RhX1ByZXZpZGVuY2lhX1NvY2lhbF9lX2FfUGVqb3RpemFjYW8ucGRmfDA=>. Acesso em: 06 de julho de 2018.

³⁵Art. 11. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado; (Art. 11, I, “a”, Lei n.º 8.213/91. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8213cons.htm>. Acesso em: 30 de maio de 2018).

³⁶Art. 20. A contribuição do empregado, inclusive o doméstico, e a do trabalhador avulso é calculada mediante a aplicação da correspondente alíquota sobre o seu salário-de-contribuição mensal, de forma não cumulativa [...]. (Art. 20, *caput*, da Lei n.º 8.212/91. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm>. Acesso em: 28 de maio de 2018.)

³⁷BRASIL. Receita Federal do Brasil/Ministério da Fazenda. *Portaria MF n.º 15, de 16 de janeiro de 2018*. Dispõe sobre o reajuste dos benefícios pagos pelo Instituto Nacional do Seguro Social – INSS e dos demais valores constantes no Regulamento da Previdência Social – RPS. Data da Publicação: DOU de 17/01/2018, seção 1, p. 28. Republicada no DOU de 12/03/2018, seção 1, p. 31. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=89503>>. Acesso em: 06 de julho de 2018.

Além da contribuição previdenciária, o trabalhador empregado deve recolher, ainda, o Imposto de Renda das Pessoas Físicas (IRPF), considerando as variações das alíquotas conforme os rendimentos³⁸, de modo que aqueles que percebem uma remuneração de até R\$ 1.903,98 não sofrem a tributação³⁹:

Tabela 2 - Incidência mensal do IRPF, a partir do mês de abril do ano-calendário de 2015

Base de cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do IRPF (R\$)
Até 1.903,98	-	-
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142,80
De 2.826,66 até 3.751,05	15	354,80
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636,13
Acima de 4.664,68	27,5	869,36

Fonte: Receita Federal do Brasil/Ministério da Fazenda, publicada em 10.07.2015

Quanto maior a remuneração do trabalhador empregado, maior será a tributação sobre a mesma.

No que diz respeito à pessoa jurídica prestadora de serviços, haverá o recolhimento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), que apresenta alíquotas variáveis conforme a legislação de cada município e é calculado sobre o faturamento mensal da pessoa jurídica; Programa de Integração Social (PIS/PASEP) e Contribuição para o financiamento da Seguridade Social (COFINS), os quais são calculados de forma cumulativa para os optantes do lucro presumido, possuindo bases de cálculo idênticas e alíquotas respectivas de 0,65% e 3%; o IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) que, por sua vez, passam por

³⁸BRASIL. Sindifisco Nacional. *Nota técnica n.º 35: O “déficit” da Previdência Social e a “Pejotização”*. Elaboração: Departamento de Estudos Técnicos. Brasília, DF, julho de 2016, p. 22. Disponível em: <https://www.sindifisconacional.org.br/mod_download.php?id=L2ltYWdlcy9lc3R1ZG9zL25vdGEvTlRfMzVFT19EZWZpY2l0X2RhX1ByZXZpZGVuY2l0X1NvY2lhbF9lX2FfUGVqb3RpemFjYW8ucGRmfDA=>>. Acesso em: 06 de julho de 2018.

³⁹BRASIL. Receita Federal do Brasil. *IRPF (Imposto sobre a renda das pessoas físicas): Tabela de incidência mensal a partir do mês de abril do ano-calendário de 2015*. Subsecretaria de Tributação e Contencioso, Data da Publicação: 10/07/2015. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/tributos/irpf-impuesto-de-renda-pessoa-fisica#calculo_mensal_IRPF>. Acesso em: 06 de julho de 2018.

alterações de acordo com o regime de tributação escolhido (lucro real ou presumido), dispondo de um coeficiente de apuração da base de cálculo equivalente a 32%. Embora apresentem o mesmo coeficiente, a alíquota é diferente, correspondendo a da CSLL a 9%⁴⁰.

A contratação de um profissional “pejota” minimiza a responsabilidade pelos encargos nos rendimentos percebidos, recolhendo-se o IRPJ, PIS/PASEP, CLSS, COFINS e o ISS.

Segundo o exemplo levantado na Nota Técnica n.º 35, sobre uma renda mensal de R\$ 15.000,00 do trabalhador, haveria a incidência tributária na fonte de 24,46%. Caso decidisse por constituir uma pessoa jurídica para prestar serviços intelectuais, sob o regime do Simples Nacional, com o mesmo ganho mensal e uma renda anual de R\$ 180.000,00, pesaria sobre a sua receita bruta uma carga tributária de 16,93%⁴¹.

Em documento elaborado no ano de 2016, a Receita Federal comparou os reflexos fiscais da contratação por intermédio de uma pessoa jurídica unipessoal, inserida no regime do lucro presumido, com os reflexos decorrentes de um vínculo de emprego, caso em que há a incidência sobre a pessoa física⁴².

A composição do cálculo levou em conta um rendimento anual total de R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais), e R\$ 30.000,00 (trinta mil reais) ao mês, com a incidência de IRPF e IRPJ, CSLL, contribuição para o PIS/COFINS, ISS e dos encargos sociais do empregador (contribuição previdenciária patronal na base de 20%, depósito para o FGTS de 8%, e encargos do Sistema S e RAT de 3%, incidentes sobre o *quantum* de todos os salários pagos aos trabalhadores durante o ano - sobre uma pessoa física; uma empresa prestadora de serviços (LP-Empresa); e uma pessoa jurídica com um único profissional (LP-Profissionais), estando as duas últimas inseridas no regime de tributação do lucro presumido⁴³.

⁴⁰PEREIRA, Júlio Cesar. *Tributação sobre prestação de serviços intelectuais*. IBET, 2008, p. 27-28. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/J%C3%BAlio-C%C3%A9sar-Pereira-Tributa%C3%A7%C3%A3o-sobre-presta%C3%A7%C3%A3o-de-servi%C3%A7os-intelectuais.pdf>>. Acesso em: 02 de junho de 2018.

⁴¹BRASIL. Sindifisco Nacional. *Nota técnica n.º 35: O “déficit” da Previdência Social e a “Pejotização”*. Elaboração: Departamento de Estudos Técnicos. Brasília, DF, julho de 2016, p. 27-28. Disponível em: <https://www.sindifisconacional.org.br/mod_download.php?id=L2ltYWdlcy9lc3R1ZG9zL25vdGEvTIRfMzVfT19EZWZpY2l0X2RhX1ByZXZpZGVuY2lhX1NvY2lhbF9lX2FfUGVqb3RpemFjYW8ucGRmfDA=>>. Acesso em: 06 de julho de 2018.

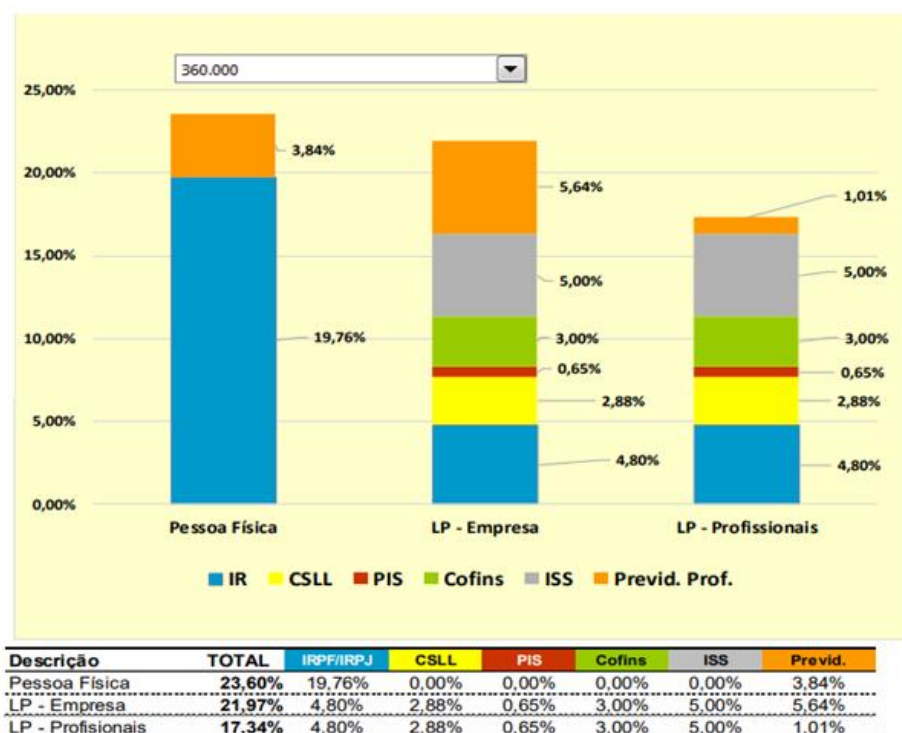
⁴²BRASIL. Receita federal. *O fenômeno da “pejotização e a motivação tributária*. Receita Federal, abril de 2016, p. 07. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos/o-fenomeno-da-pejotizacao-e-a-motivacao-tributaria.pdf>>. Acesso em: 24 de maio de 2018.

⁴³BRASIL. Receita federal. *O fenômeno da “pejotização e a motivação tributária*. Receita Federal, abril de 2016, p. 08. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos/o-fenomeno-da-pejotizacao-e-a-motivacao-tributaria.pdf>>. Acesso em: 24 de maio de 2018.

A simulação observou, ainda, o valor do salário-mínimo à época da sua realização, equivalente a 880,00 (oitocentos e oitenta reais), como salário pago ao profissional “pejotizado”, sobre o qual refletem os 20% da contribuição patronal; 8% de FGTS; e Sistema S e RAT de 3%.

Equiparou-se, então, a incidência tributária para uma prestadora de serviços na forma de pessoa física contratada nos termos da legislação trabalhista; empresa composta por empregados, instalações, equipamentos (LP-Empresa) e a empresa constituída por um profissional (LP-Profissionais), conforme retratado no seguinte gráfico⁴⁴:

Gráfico 1 – Diferença entre a contratação de serviços intelectuais por uma relação de emprego e por meio de uma pessoa jurídica sob o regime do lucro presumido



Fonte: Receita Federal do Brasil

Deslocando o exemplo para o estudo proposto, nota-se que a tributação é um fator significativo para a escolha de como se dará o exercício da atividade do trabalhador.

⁴⁴BRASIL. Receita federal. *O fenômeno da “pejotização e a motivação tributária*. Receita Federal, abril de 2016, p. 07. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos/o-fenomeno-da-pejotizacao-e-a-motivacao-tributaria.pdf>>. Acesso em: 24 de maio de 2018.

A ilustração demonstra os benefícios fiscais obtidos na prestação de serviços mediante uma empresa “pejotizada” frente às demais formas de contratação.

Para aquele modelo, a incidência de tributos federais é de 17,34% sobre a renda do profissional, enquanto a tributação incidente sobre a renda de uma pessoa física com vínculo empregatício é de 23,60%, uma alteração de 6,26% nos reflexos tributários nos rendimentos do trabalhador. Na hipótese de assumir uma empresa (com equipamentos, instalações, empregados), os rendimentos do mesmo profissional prestador de serviços sofreria uma tributação total de 17,34%⁴⁵.

Além dessa significativa diferença na incidência tributária sobre a remuneração, registra-se que a contratação de uma prestadora de serviços por intermédio de uma “pejota”, ao contrário do que ocorre em uma relação de emprego, não demanda a responsabilidade de o contratante pagar por contribuição previdenciária patronal de 20%; do Sistema S e do RAT de 3%; do depósito do FGTS de 8%; bem como de encargos trabalhistas acessórios (como décimo terceiro salário e férias)⁴⁶.

Percebe-se que, de um lado, tem-se o comprometimento da arrecadação tributária com a “pejotização”, principalmente previdenciária, uma vez que a maior parte dos recursos que deixam de ser recolhidos são destinados ao financiamento da Seguridade Social⁴⁷.

Em contrapartida, quanto aos aspectos tributários e previdenciários para as partes da relação, o fenômeno da “pejotização” mostra-se vantajoso, porquanto se vê que a incidência dos encargos sobre uma contratação baseada em um vínculo de emprego é diretamente proporcional aos rendimentos do trabalhador, ou seja, quanto maior os ganhos do profissional empregado, maior será a incidência tributária sobre a mesma, diferente do que acontece com uma pessoa jurídica constituída por um único titular para a prestação de serviços.

⁴⁵BRASIL. Receita federal. *O fenômeno da “pejotização e a motivação tributária*. Receita Federal, abril de 2016, p. 08. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos/o-fenomeno-da-pejotizacao-e-a-motivacao-tributaria.pdf>>. Acesso em: 24 de maio de 2018.

⁴⁶BRASIL. Receita federal. *O fenômeno da “pejotização e a motivação tributária*. Receita Federal, abril de 2016, p. 08-09. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos/o-fenomeno-da-pejotizacao-e-a-motivacao-tributaria.pdf>>. Acesso em: 24 de maio de 2018.

⁴⁷ BRASIL. Sindifisco Nacional. *Nota técnica n.º 35: O “déficit” da Previdência Social e a “Pejotização”*. Elaboração: Departamento de Estudos Técnicos. Brasília, DF, julho de 2016, p. 18. Disponível em: <https://www.sindifisconacional.org.br/mod_download.php?id=L2ltYWdlcy9lc3R1ZG9zL25vdGEvTIRfMzVfT19EZWZpY2l0X2RhX1ByZXZpZGVuY2lhX1NvY2lhbF9lX2FfUGVqb3RpemFjYW8ucGRmfDA=>>. Acesso em: 06 de julho 2018.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A organização das relações de trabalho passa por reestruturações para contemplar as novas imposições do sistema produtivo decorrentes da sua modernização, prezando pela especialização do profissional e por modelos de contratação mais flexíveis e menos onerosos.

Com isso, os vínculos empregatícios começaram a ser substituídos por contratos civis com pessoas jurídicas unipessoais – “pejotização”, inexistindo, neste caso, a responsabilidade das obrigações constantes na CLT pela empresa, percebendo-se, em contrapartida, maior liberdade de atuação do profissional “pejotizado”, bem como a minimização dos encargos sobre os rendimentos dos envolvidos.

Apesar disso, os tribunais trabalhistas argumentam que o objetivo desse fenômeno é, na verdade, encobrir uma relação típica de emprego para eximir o contratante do cumprimento dos direitos previstos na legislação trabalhista, como férias, décimo terceiro salário, limitação da jornada, salário-mínimo, ocasionando prejuízos para o trabalhador.

Apoiando esse posicionamento, a administração fiscal entende ter competência para reconhecer um vínculo empregatício disfarçado, para fins de recolhimento da contribuição previdenciária, quando constatados os elementos caracterizadores, não significando a desconsideração da personalidade jurídica, mas apenas a desconstituição do modelo contratual inicialmente formado.

Em decorrência da dificuldade de aceitação dessa prática pelas autoridades, a Lei 11.196/2005 buscou conferir maior segurança à formação de uma pessoa jurídica, regulamentando que, para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais estaria submetida às normas aplicáveis às pessoas jurídicas.

Pelo quadro apresentado, verifica-se que a prática da “pejotização”, unicamente, não representa fraude à legislação trabalhista, uma vez que inexistente vedação legal à constituição de pessoas jurídicas por apenas um titular, de modo que, para considerá-la simulada, devem ser observados os requisitos configuradores de uma relação de emprego a partir do exame da situação de acordo com cada contexto fático.

Conforme observado durante o trabalho, no que concerne aos reflexos tributários e previdenciários, o uso da “pejota” ocasiona a redução da arrecadação, pois recursos deixam de ser repassados para a receita tributária.

Não obstante a compreensão de que as implicações da “pejotização” na esfera trabalhistas são desfavoráveis ao profissional, a opção da prestação de serviços pelo titular de

uma firma individual concede às partes vantagens em relação a tributação sobre os seus rendimentos, em virtude da diminuição dos encargos tributários e previdenciários aos quais estão obrigadas.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – *Processo Principal n.º 10680.722450/2010-89*. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf>>. Acesso em: 28 de junho de 2018.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Recurso Voluntário: *Acórdão n.º 2302-003.344*, Processo Principal n.º 10680.722450/2010-89, Relator: Arlindo da Costa e Silva, Data da Sessão: 09/09/2014, 2ª TO/3ª Câmara/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 28 de junho de 2018.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais/Conselho Superior de Recursos Fiscais – *Recurso Especial do Contribuinte: Acórdão n.º 9202-004.640*, Processo Principal n.º 10680.722450/2010-89, Relatora: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Data da Sessão: 25/11/2016, 2ª Turma. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 28 de junho de 2018.

_____. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 28 de maio de 2018.

_____. Decreto-Lei n.º 5.452, de 1º de maio de 1943. *Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho*. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 09 ago. 1943. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del5452.htm>. Acesso em: 28 de maio de 2018.

_____. Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991. *Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências*. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 25 de julho de 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm>. Acesso em: 30 de maio de 2018.

_____. Lei n.º 8.213, de 24 de julho de 1991. *Dispõe sobre os Planos de Benefícios da Previdência Social e dá outras providências*. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 25 de julho de 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8213cons.htm>. Acesso em: 30 de maio de 2018.

_____. Lei n.º 11.196, de 21 de novembro de 2005. *Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação – REPES [...]; e dá outras providências*. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 22

nov. 2005. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11196.htm>. Acesso em: 10 de junho de 2018.

____. Lei n.º 12.441, de 11 de julho de 2011. *Altera a Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), para permitir a constituição de empresa individual de responsabilidade limitada*. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 12 de julho de 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12441.htm>. Acesso em: 30 de maio de 2018.

____. Receita Federal do Brasil/Ministério da Fazenda. *Portaria MF n.º 15, de 16 de janeiro de 2018*. Dispõe sobre o reajuste dos benefícios pagos pelo Instituto Nacional do Seguro Social – INSS e dos demais valores constantes no Regulamento da Previdência Social – RPS. Data da Publicação: DOU de 17/01/2018, seção 1. Republicada no DOU de 12/03/2018, seção 1. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=89503>>. Acesso em: 06 de julho de 2018.

____. Receita Federal do Brasil. *IRPF (Imposto sobre a renda das pessoas físicas): Tabela de incidência mensal a partir do mês de abril do ano-calendário de 2015*. Subsecretaria de Tributação e Contencioso, Data da Publicação: 10/07/2015. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/tributos/irpf-impuesto-de-renda-pessoa-fisica#calcula_mensual_IRPF>. Acesso em: 06 de julho de 2018.

____. Receita federal do Brasil. *O fenômeno da “pejotização” e a motivação tributária*. Brasília, abril de 2016. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos/o-fenomeno-da-pejotizacao-e-a-motivacao-tributaria.pdf>>. Acesso em: 24 de maio de 2018.

____. Sindifisco Nacional. *Nota técnica n.º 35: O “déficit” da Previdência Social e a “Pejotização”*. Elaboração: Departamento de Estudos Técnicos. Brasília, DF, julho de 2016. Disponível em: <https://www.sindifisconacional.org.br/mod_download.php?id=L2ltYWdlcy9lc3R1ZG9zL25vdGEvTlRfMzVfT19EZWZpY2l0X2RhX1ByZXZpZGVuY2lhX1NvY2lhbF9lX2FfUGVqb3RpemFjYW8ucGRmfDA=>>. Acesso em: 06 de julho 2018.

____. Tribunal Superior do Trabalho – *Recurso de Revista: 10440520105240004*, Relator: José Roberto Freire Pimenta, Data do Julgamento: 06/05/2015, 2ª Turma, Data da Publicação: DETJ 15/05/2015. Disponível em: <<https://tst.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/188929410/recurso-de-revista-rr-10440520105240004/inteiro-teor-188929439?ref=juris-tabs#>>>. Acesso em: 09 de junho de 2018.

____. Tribunal Superior do Trabalho – *Agravo de Instrumento no Recurso de Revista: 1444-67.2012.5.03.0025*, Relator: Ministro José Roberto Freire Pimenta, Data do Julgamento: 29/10/2014, 2ª Turma, Data da Publicação: 07/11/2014. Disponível em: <<http://aplicacao5.tst.jus.br/consultaunificada2/inteiroTeor.do?action=printInteiroTeor&format=html&highlight=true&numeroFormatado=AIIR%20-%201444-67.2012.5.03.0025&base=acordao&rowid=AAANGhABIAAAHoRAAW&dataPublicacao=07/11/2014&localPublicacao=DEJT&query=>>>. Acesso em: 29 de junho de 2018.

CARPES, Carmilla Luz. *A contratação de pessoas físicas como pessoas jurídicas em fraude ao Direito do trabalho: o fenômeno da pejetização*. PUCRS, 2011. Disponível em: <http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2011_2/carmilla_carpes.pdf>. Acesso em: 10 de junho de 2018, p. 160-180.

DELGADO, Maurício Godinho. *Curso de direito do trabalho*. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: LTr, 2017.

FILHO, Eduardo Soares do Couto; RENAULT, Luiz Otávio Linhares. *A “pejetização” e a precarização das relações de trabalho no Brasil*. PUC MINAS, 2009. Disponível em: <http://www.fmd.pucminas.br/Virtuajus/1_2009/Docentes/Pejetizacao%20Renaul.pdf>. Acesso em: 13 de junho de 2018.

MARTINS, Sergio Pinto. *A terceirização e o direito do trabalho*. 13. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2014.

MENGARDO, Bárbara. *Carf condena empresas por “pejetização”*. Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/carf-condena-empresas-por-pejetizacao-25112016>>. Acesso em: 28 de maio de 2018.

PEREIRA, Júlio Cesar. *Tributação sobre prestação de serviços intelectuais*. IBET, 2008, p. 17. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/J%C3%BAlio-C%C3%A9sar-Pereira-Tributa%C3%A7%C3%A3o-sobre-presta%C3%A7%C3%A3o-de-servi%C3%A7os-intelectuais.pdf>>. Acesso em: 02 de junho de 2018.

PERDIÃO, Sônia Carolina Romão Viana; SANTOS, Tássia Carolina Padilha dos. Aspectos gerais sobre a repercussão do fenômeno da pejetização nas diferentes áreas do Direito brasileiro. In *Direito do Trabalho e meio ambiente do trabalho II*. Florianópolis: CONPEDI, 2017. Disponível em: <<https://www.conpedi.org.br/publicacoes/roj0xn13/7bmu3s0t/QZfC7VY29jPUTiPY.pdf>> Acesso em: 10 junho de 2018.