



PROCESSO	10240.721909/2015-11
ACÓRDÃO	2401-012.476 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	2 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COIMBRA IMPORTACAO E EXPORTACAO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO ANTECIPADO. ART. 150, § 4º, DO CTN. SÚMULA CARF Nº 99.

Havendo recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado devido pelo contribuinte na competência do fato gerador, aplica-se a regra do art. 150, § 4º, do CTN, nos termos da Súmula CARF nº 99. A adoção do art. 173, I, do CTN pressupõe a efetiva comprovação de dolo, fraude ou simulação, hipótese em que o prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

DECADÊNCIA. FRAUDE OU SIMULAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO. INSUFICIÊNCIA DE PROVAS.

A imputação de fraude ou simulação, apta a afastar a regra do art. 150, § 4º, do CTN, exige prova. A fundamentação baseada essencialmente em decisões trabalhistas, sem incorporação das provas que lhes deram suporte e sem demonstração da subordinação é insuficiente para caracterizar dolo, fraude ou simulação.

NULIDADE. INCOMPETÊNCIA DO AUDITOR-FISCAL PARA RECONHECIMENTO DE VÍNCULO TRABALHISTA. INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade por incompetência do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil quando o exame realizado visa à identificação da ocorrência do fato gerador de contribuições previdenciárias e ao enquadramento do prestador como segurado obrigatório, nos termos do art. 12, I, "a", da Lei nº 8.212/1991, para fins de constituição do crédito tributário.

REPRESENTAÇÃO COMERCIAL AUTÔNOMA. LEI Nº 4.886/1965. CONTRATAÇÃO POR PESSOA JURÍDICA. LICITUDE.

A Lei nº 4.886/1965 admite expressamente o exercício da representação comercial por pessoa física ou jurídica, sem relação de emprego. Elementos como pessoalidade, não eventualidade, exclusividade de zona, delimitação territorial, metas e prestação de informações ao representado podem ser compatíveis com a representação comercial e, isoladamente, não autorizam a requalificação do ajuste para vínculo empregatício.

PEJOTIZAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO. NECESSIDADE DE PROVA INEQUÍVOCA DA SUBORDINAÇÃO JURÍDICA.

A descaracterização do contrato de representação comercial e o enquadramento do prestador como segurado empregado demandam demonstração concreta e inequívoca de subordinação jurídica, incumbindo à fiscalização o respectivo ônus probatório.

MULTA. INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIÇÃO. VEDAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 2.

É vedado ao julgador administrativo afastar a aplicação de lei sob fundamento de inconstitucionalidade, nos termos da Súmula CARF nº 2.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário para: a) declarar a decadência do período de 01/2010 a 11/2010; e b) excluir o lançamento efetuado no levantamento “PJ-Pejotização”.

Assinado Digitalmente

Leonardo Nuñez Campos – Relator

Assinado Digitalmente

Miriam Denise Xavier – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Elisa Santos Coelho Sarto, Marcio Henrique Sales Parada, Leonardo Nuñez Campos, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim (substituto[a] integral), Miriam Denise Xavier (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o acórdão n. 10-60.928, da Sétima Turma da DRJ/POA, que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo contribuinte.

O relatório do acórdão recorrido bem retrata a ação fiscal:

Em decorrência de ação fiscal levada a efeito no contribuinte acima identificado ao abrigo do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – TDPF nº 02.0.01.00-2014-00007-1, foram lavrados os seguintes Autos de Infração (AI), relativos a fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 a 31/12/2010, valores consolidados em 17/12/2015:

DEBCAD N° 51.080.845-0

Crédito previdenciário relativo à contribuição a cargo da empresa, destinadas à previdência social e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT

VALOR ATUALIZADO R\$ 4.622.816,03

DEBCAD 51.080.846-8

Contribuições destinadas a outras entidades e fundos: Salário Educação (FNDE), SESC, INCRA, SENAC e SEBRAE R\$ 1.082.963,45

VALOR ATUALIZADO R\$ 1.082.963,45

TOTAL R\$ 5.705.779,48

Do Relatório Fiscal

No Relatório Fiscal (fls. 59/72), a autoridade lançadora presta informações acerca da ação fiscal, bem assim no tocante à lavratura dos autos de infração supra-referidos.

Em tal relatório é esclarecido que o procedimento teve como escopo a verificação do correto cumprimento das obrigações previdenciárias. Da auditoria procedida no sujeito passivo constatou-se, em tese, a ocorrência dos crimes de:

a) sonegação de Contribuição Previdenciária, pela omissão nas Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), da remuneração dos segurados empregados que lhes prestaram serviço, capitulado no art. 337-A inciso III do Decreto-Lei 2.848/1940, Código Penal e

b) crime contra a ordem tributária:

b.1) pela omissão nas GFIP, da remuneração dos segurados empregados que lhes prestaram serviço, base de cálculo para a contribuição destinada a outras entidades e fundos, capitulado no art. 1º inciso I da Lei nº 8.137, de 27/12/1990 e

b.2) pela fraude nas relações jurídicas de trabalho, utilizando o artifício da “Pejotização” ao realizar a contratação de Pessoas Jurídicas, para a prestação de serviços na sua atividade-fim, cujos sócios ou titulares, tinham para com este uma relação de vínculo empregatício, eximindo-se do pagamento das contribuições dela decorrente, capitulado no art. 1º inciso II da Lei nº 8.137, de 27/12/1990.

Destaca que serviram de base para a apuração dos créditos: a escrituração contábil, obtida em meio digital, por meio do sítio do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED); as GFIP aceitas como válidas nos sistemas informatizados da Receita Federal e entregues antes do início da ação fiscal; as folhas de pagamento entregue em meio magnético e o Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas, conforme banco de dados da Receita Federal.

Foram efetuados os lançamentos sobre os seguintes levantamentos:

- a) Aviso Prévio Indenizado: lançadas as remunerações constantes na folha de pagamento sobre as quais a empresa entende não haver incidência das contribuições previdenciárias e não as declarou em GFIP;
- b) Folha de Pagamento: lançadas as Remunerações dos segurados empregados, constantes em Folha de Pagamento e não declaradas em GFIP;
- c) Pejotização: lançadas, nos estabelecimentos, as Bases de Cálculo, relacionadas no Anexo III, relativas aos pagamentos efetuados às Empresas em decorrência da prestação de serviços por seus sócios ou titulares, pessoas físicas, ao Sujeito Passivo objeto deste procedimento fiscal que, de acordo com os fatos relatados a seguir, constatou-se a existência de vínculo empregatício entre estes.

Em relação à constatação de Pejotização, aduz que:

Prestaram serviço ao Sujeito Passivo, no ano sob exame, na condição de representante comercial, 182 (cento e oitenta e duas) pessoas jurídicas, sendo que, destas, 147 (cento e quarenta e sete) apresentavam indícios de que haviam sido criadas com o intuito de suprimir os pagamentos das contribuições, destinadas a previdência social, mediante o artifício denominado “Pejotização” que consiste na contratação da prestação de serviço por intermédio de uma pessoa jurídica, na intenção de tentar desconfigurar a tipicidade trabalhista.

As referidas empresas, relacionadas no anexo IV, exerciam as atividades, também constantes neste anexo, de representação ou a comercialização de produtos inseridos dentre aqueles negociados pelos diversos estabelecimentos da fiscalizada, de acordo com o que consta no Banco de dados da Receita Federal, como Atividade Econômica e nos atos constitutivos, que podem ser verificadas nos Comprovantes de Situação Cadastral no Anexos V.

Das Empresas prestadoras de Serviço, faziam parte, como titular ou sócio, 250 (duzentas e cinquenta) pessoas físicas, elencadas no Anexo VI,

das quais 54 (cinquenta e quatro), conforme listados no Anexo VII, prestaram serviço a empresa na categoria de segurado empregado, de acordo com a classificação na GFIP, entre os anos de 2008 a 2012, incluindo o período sob análise. Observe-se também, que a quantidade de Sócios ou Titulares, representavam mais do que o dobro de empregados, lotados no departamento de Vendas, em número de 110 (cento e dez) conforme declarado na Folha de Pagamento e demonstrado no Anexo VIII.

Os sócios ou titulares que laboraram na empresa, como segurados empregados, durante os anos de 2008 a 2012, elencados no Anexo IX, de acordo com a Classificação Brasileira de Ocupação (CBO), constante na GFIP, exerciam as atividades de operadores do comércio em lojas e mercados, representantes comerciais autônomos e de supervisores de vendas e de prestação de serviços, e, os que trabalharam na empresa em 2010, relacionados abaixo, todos estavam lotados no Setor de Vendas, conforme Folha de Pagamentos.

Pelo exposto, argumenta que há evidência de que as atividades desenvolvidas por aquelas empresas prestadoras eram essenciais ao alcance dos objetivos comerciais do Sujeito Passivo ratificando a não eventualidade desta prestação. Por meio das Notas Fiscais, anexas ao processo, Escrituração Contábil e informações prestadas pela empresa, constatou-se que os pagamentos efetuados aos prestadores de serviço pessoa jurídica eram mensais e, normalmente, as notas fiscais emitidas em sequência o que denota a prestação de serviço com exclusividade ao Sujeito Passivo. Além disso, os pagamentos realizados para as prestadoras, tinham características de verba salarial pois eram realizados mensalmente e em valores constantes, sem muitas variações, conforme se verifica no Anexo X.

Nas GFIP das empresas prestadoras de serviços, no período sob análise, constantes no Anexo XI, quando havia declaração, ou era “sem movimento”, ou declaravam somente o sócio prestador do serviço, como Contribuinte Individual - diretor não empregado sem FGTS ou, não havia declaração, o que denota que a prestação dos serviços era realizada, de forma pessoal, pelos sócios ou titulares destas empresas, reforçando um dos pressupostos da relação de emprego que é a pessoalidade.

Relata que, em verificação nos sítios dos Tribunais do Trabalho, havia diversas Reclamatórias trabalhistas, tendo como pólo passivo a fiscalizada e cujo o objeto era sempre o mesmo: o questionamento quanto a legalidade do contrato de Representação Comercial e o reconhecimento do vínculo trabalhista denotando ser uma pratica usual da empresa esta forma de contratação. Da análise de alguma reclamatórias, verificam-se pelas provas apresentadas em juízo, tanto documental como testemunhal, as seguintes situações em comum: a) os reclamantes laboraram em algum momento na empresa, como empregados, na

atividade de vendas externas e posteriormente, por exigência da fiscalizada, obrigados a se constituírem em Pessoa Jurídica, como empresário ou como sociedade empresária, na atividade de Representação Comercial; b) as empresas criadas tinham por objeto a venda dos mesmos produtos comercializados pelas diversas filiais dos Sujeito Passivo e eram proibidas de vender outros diferente daqueles; c) havia o estabelecimento de metas de vendas para as prestadoras de serviço, com cobrança e punição caso não fossem alcançadas; d) eram obrigadas a participar de reuniões mensais sob pena de “demissão”.

Então, subsume-se de forma inequívoca a “subordinação” a que as pessoas jurídicas criadas estavam sujeitas para com a fiscalizada e, os contratos firmados entre eles, carecem de validade pois se prestaram unicamente para burlar as relações de trabalho e suprimir o pagamento das contribuições previdenciárias. Portanto, estando evidenciados os pressupostos da relação de emprego segundo o disposto no art. 12, inc. I, alínea “a” da Lei nº 8.212/91, procedeu ao lançamento considerando como segurados empregados, os sócios ou titulares das empresas, identificados no Anexo VI, pelos seus Nomes e CPF, que prestaram serviço ao Sujeito Passivo, nas condições explanadas nos itens acima e como Remuneração, base de cálculo para a apuração das contribuições a cargo da empresa, os valores pagos mensalmente as empresas que faziam parte, também identificadas naquele anexo.

Aduz que, tendo o Sujeito Passivo incorrido, em tese, no ilícito descrito no art. 72, da Lei 4.502/64, foi aplicada a multa qualificada nos termos previstos no art. 44, §1º, da Lei 9.430/96, na redação dada pela Lei nº 11.488/2007, para as Bases de Cálculo lançadas no “Levantamento: PJ-Pejotização”.

Por fim, destaca que as remunerações declaradas nas GFIP, aceitas pelo sistema, foram utilizadas para abater das remunerações apuradas no procedimento fiscal.

Irresignado, o contribuinte apresentou impugnação, na qual apresentou as seguintes razões:

- (i) Preliminarmente argui a decadência para os meses de janeiro a novembro/2010, com fundamento no art. 150, § 4º, do CTN, afirmando que houve declaração e pagamento (ainda que parcial) do que entendia devido. Também refuta a aplicação do art. 173, I, do CTN sob alegação de “fraude”, por ausência de prova.

No mérito, sustenta:

- (i) Não incidência sobre aviso prévio indenizado. Defende que o aviso prévio indenizado não tem natureza salarial/remuneratória (seria indenizatória) e não integra a base de cálculo das contribuições, trazendo jurisprudência do STJ e alegando ter decisões judiciais favoráveis.
- (ii) Improcedência das diferenças de folha de pagamento. Alega que quase a totalidade das remunerações apontadas consta declarada em GFIP, com

contribuições recolhidas; que existiam empregados vinculados a obras cuja folha/GFIP não foi analisada pela fiscalização; e que houve divergência por vinculação incorreta de NIT de dois empregados (Karlán de Melo e Silva e Jéssica Balbino do Nascimento). A divergência detectada decorreu de falha do programa da Caixa (GFIP) “da época”, que não estaria considerando aviso prévio e médias para INSS; afirma que, embora tenha havido diferença “na declaração”, o recolhimento teria sido feito corretamente (com GPS).

- (iii) Quanto a pejetização, afirma que há nulidade por incompetência do Auditor-Fiscal para reconhecer vínculo. Defende a regularidade da contratação de representação comercial. Afirma que contrata empresas para prestação de serviços de representação comercial e que os contratos estariam dentro dos ditames da Lei nº 4.886/1965.
- (iv) Contesta a qualificação da multa por ausência de prova de dolo ou fraude;
- (v) Afirma que a multa é inconstitucional e tem caráter confiscatório;

O processo foi então convertido em diligência, que foi assim relatada:

Da Diligência

Do Despacho de Diligência

O processo foi convertido em diligência para que a autoridade lançadora se manifestasse quanto às alegações impugnatórias e outras informações úteis à resolução do litígio. Em relação às alegações impugnatórias, deveria se manifestar sobre o fato alegado de que a fiscalização não considerou os empregados vinculados às obras, lançando, indevidamente, as obrigações tributárias sobre os segurados declarados em GFIP e que a suposta diferença encontrada relativamente à remuneração dos empregados Karlán de Melo e Silva e Jessica Balbino do Nascimento decorrem de erro na informação do NIT.

Do Termo de Cumprimento de Diligência

Em resposta, a autoridade lançadora esclarece que "a referida alegação de decadência não procede, uma vez que as competências que constam no lançamento, são decorrentes de fraude, portanto enquadram-se, relativamente quanto a contagem de prazo decadencial, nas disposições previstas no art. 173, inciso I c/c art. 150, § 4º, daquele diploma legal".

Aduz que, quanto às diferenças encontradas sobre a folha de pagamento, não declaradas em GFIP, alegadas improcedentes pelo fato de a fiscalização não ter levado em consideração que estes empregados estavam declarados na GFIP da obra de Construção Civil, matriculada sob o número 70.003.34323/79, ser esta alegação procedente uma vez que o sistema, por algum erro, não importou, para análise, as GFIP desta obra para as competências lançadas. Então, cabe revisão dos valores realizados no Levantamento denominado FP, da obra acima citada.

Quanto ao lançamento sobre o aviso prévio indenizado, aponta que:

Embora não se possa inferir se a decisão foi favorável ao afastamento da incidência das contribuições previdenciárias sobre esta verba exclusivamente já que no mesmo processo diversas outras são tratadas e estes encontram-se ainda em tramitação, sem o trânsito em julgado, entretanto, em decorrência da Nota Explicativa da PGFN/CRJ nº 485/2016 que alterou a orientação contida na Nota PGFN/CRJ nº 640/2014, emitida posteriormente ao lançamento, no sentido de que a Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ contido no REsp nº 1.230.957/RS quanto a impossibilidade de incidência das contribuições previdenciárias sobre o Aviso Prévio Indenizado, exceto quanto ao aviso prévio indenizado sobre o 13º, pois, neste caso, possui natureza remuneratória, procedemos a revisão dos valores realizados no Levantamento denominado AP, para excluir as referidas verbas do total lançado.

Em relação às alegações de que os valores lançados no estabelecimento Matriz estariam declarados na GFIP da obra matrícula sob o nº 00.700.033/2946-72, informa que nos arquivos de folha de pagamento, entregues à fiscalização, bem como nos documentos anexados ao processo quando da impugnação, não constavam as informações relativas aos trabalhadores vinculados a esta obra, estando em desacordo com o disposto no art. 225, § 9º do Decreto 3.048/1999, não havendo, portanto, como identificar que estes pertenciam a outro estabelecimento, no caso a obra, já que constavam declarados na Matriz da empresa. Então, deve ser mantido os valores lançados no Levantamento denominado FP, na Matriz e demais estabelecimentos da empresa conforme Auto de Infração.

Finaliza dizendo que "relativamente as demais alegações da empresa, constantes no processo e não abordadas neste Termo, não procedem, pelas razões amplamente expostas no Relatório Fiscal, parte integrante do processo original de lançamento, pelo que ratificamos os demais valores constantes no Auto de infração".

Da Manifestação sobre o Termo de Cumprimento de Diligência

O impugnante, cientificado do despacho de diligência e do termo de cumprimento, manifesta-se dizendo que "ao contrário do que tenta se defender a digna Auditora da Receita Federal, os lançamentos referentes aos meses de janeiro a novembro de 2015 foram sim atingidos pela DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR, devendo, pois, ser cancelados". Prossegue, repisando a argumentação exposta na impugnação em face do disposto no parágrafo 4º, do artigo 150, do Código Tributário Nacional.

Refuta a "ALEGAÇÃO DO AGENTE FISCAL QUE O PRAZO DECADENCIAL DEVE SER APLICADO O ARTIGO 173, I, DO CTN, SOB ALEGAÇÃO DE SUPOSTA FRAUDE,

TENDO EM VISTA TOTAL AUSÊNCIA DE PROVAS DESSA ACUSAÇÃO". Acosta jurisprudências dos tribunais que lhe dão guarida.

Também, argúi que, no tocante ao lançamento sobre a folha de pagamento que fora revisto parcialmente, pelos documentos juntados com a impugnação é mais que possível verificar a improcedência do lançamento, sendo que tal atitude do fisco demonstra uma certa preguiça em analisar os documentos. Demonstra que os segurados estão declarados em GFIP própria, já que foi feita por matrícula CEI da obra.

Ratifica todos os argumentos da impugnação que não foram objeto da diligência, tais como a improcedência da acusação de pejetização e da aplicação de multa qualificada. Pede o cancelamento dos lançamentos.

A DRJ, então, julgou a impugnação procedente em parte. O acórdão recebeu a seguinte ementa:

DECADÊNCIA. DOLO. COMPROVAÇÃO. ART. 173, I DO CTN. A ocorrência de dolo, fraude ou simulação implica na contagem do prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

DECADÊNCIA. TERMO A QUO. DOLO. NÃO COMPROVAÇÃO. ART. 150, § 4º DO CTN. Na hipótese em que tenha havido recolhimento parcial das contribuições devidas, quando não houver nos autos a comprovação de prática de conduta dolosa, fraude ou simulação, incide a regra do art. 150, § 4º do CTN, de modo que o termo inicial para a contagem do prazo decadencial coincide com a ocorrência do fato gerador.

JULGADOR ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. LIMITAÇÃO. O julgador de litígios administrativos fiscais não recebeu autorização de nenhuma norma jurídica brasileira para decidir sobre a constitucionalidade de leis ou ilegalidade de atos normativos que, eventualmente, fundamentaram a confecção de determinado lançamento tributário. Pelo contrário, a opção do sistema jurídico pátrio foi pela unicidade da jurisdição, portanto, é vedado ao julgador administrativo negar vigência a determinado dispositivo normativo sob a alegação de inconstitucionalidade ou de ilegalidade. Esta atribuição foi reservada ao poder judiciário.

AVISO PRÉVIO INDENIZADO. NÃO-INCIDÊNCIA. As verbas pagas pelo impugnante aos segurados a título de aviso prévio indenizado não sofrem a incidência das contribuições segundo restou decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede do Recurso Especial nº 1.230.957/RS, submetido ao procedimento do art. 543-C do Código de Processo Civil (CPC), entendimento este que deve ser observado e reproduzido nas decisões prolatadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, em face da Nota Explicativa PGFN/CRJ n.º 485/2016.

COMPETÊNCIA DO AUDITOR-FISCAL. A Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio de seus auditores fiscais, possui poderes para investigar a situação fática que configura vinculação de trabalhadores à Previdência Social para fins de arrecadação e lançamento da contribuição respectiva, todavia sem prejuízo ou interferência nas normas afetas à legislação do trabalho.

PEJOTIZAÇÃO. CONTRATAÇÃO DE TRABALHADORES. EMPRESA INTERPOSTA. EFEITOS FISCAIS E PREVIDENCIÁRIOS. CONJUNTO PROBATÓRIO. Se o conjunto probatório existente nos autos demonstra que a empresa optou por exigir que os empregados se tornassem sócios de outra empresa para a continuidade da prestação de serviços, tem-se o que costumeiramente se chama de “pejotização”. Para afastar a caracterização de contratação de trabalhadores por empresa interposta e seus respectivos efeitos tributários e previdenciários, o impugnante deve ultrapassar o campo das alegações e produzir provas que se contraponham as levantadas pelo setor fiscal, mormente aquelas relacionadas à existência dos elementos caracterizadores da relação de emprego: pessoalidade, onerosidade, não eventualidade e subordinação.

CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO. É segurado obrigatório da Previdência Social, como empregado, a pessoa física que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, nos termos do art. 12, inciso I, alínea "a" da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 e alterações posteriores. O auditor poderá desconsiderar o vínculo pactuado com o trabalhador e enquadrar este como segurado empregado, desde que preenchidas os requisitos, conforme previsto no artigo 229, §2º do Decreto 3.048/99.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. É cabível o agravamento da multa de ofício quando restar provada a conduta dolosa do sujeito passivo voltada à supressão ou redução dos tributos ou contribuições devidas.

PENALIDADE. PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO. Inexiste desobediência ao princípio do não confisco quando a penalidade aplicada tem respaldo em lei.

O dispositivo foi o seguinte:

Dessa forma, VOTO no sentido de julgar procedente em parte a impugnação, para retificar o AI Debcad nº 51.080.845-0 de R\$ 1.556.153,14 para R\$ 1.427.002,55 e o AI Debcad nº 51.080.846-8 de R\$ 364.552,01 para R\$ 334.296,56, mantendo parcialmente o crédito tributário exigido, conforme discriminado no Anexo 1 que faz parte do presente acórdão.

Apenas para ser mais claro, o acórdão recorrido reconheceu a decadência em relação ao período de janeiro a novembro de 2010 dos levantamentos “Aviso Prévio Indenizado” e “Folha de Pagamento”, reconheceu a improcedência do lançamento sobre “Aviso Prévio Indenizado”, considerou parcialmente procedente e determinou o ajuste do levantamento sobre a “Folha de Pagamento” e manteve integralmente o lançamento sobre “Pejotização”.

O contribuinte, então, apresentou recurso voluntário (fls. 1052/1101). Reitera a preliminar de decadência, arguindo não haver prova da fraude. No mérito, contesta a competência do auditor fiscal para reconhecimento de vínculo empregatício, o que geraria a nulidade desta parte do lançamento. Afirma que a presunção da fiscalização, de que os sócios das pessoas jurídicas seriam as reais contratadas para a função de representante comercial, é improcedente e que as contratações são feitas dentro dos ditames da Lei n. 4.886/95. Se insurge contra a multa qualificada de 150% por inexistir fraude ou dolo, bem como defende a inconstitucionalidade da multa por sua confiscatoriedade, pela ofensa a razoabilidade e a proporcionalidade.

Registre-se que há uma parte remanescente do crédito no levantamento sobre a Folha de Pagamento que não foi objeto do recurso.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Leonardo Nuñez Campos – Relator

1. Conhecimento

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade do Decreto n. 70.235/72, razão pela qual dele conheço.

2. Preliminares

O contribuinte apresenta formalmente apenas a preliminar de decadência, porém argui no item 4.1.1 da sua impugnação a nulidade de parte da autuação por incompetência do auditor fiscal para reconhecimento de vínculo. Sendo esta matéria atinente a validade do lançamento, recebo-a como preliminar.

Decadência

A jurisprudência consolidada do CARF adota critérios objetivos para a definição da regra aplicável ao prazo decadencial nos lançamentos de ofício, observando a natureza do tributo e a forma de sua apuração.

Em se tratando de tributo sujeito ao lançamento por homologação, como é o caso das contribuições previdenciárias, o marco inicial da contagem do prazo decadencial depende da existência ou não de pagamento antecipado, ainda que parcial. Conforme entendimento pacífico do Conselho, reproduzido em diversas turmas da 2ª Seção de Julgamento (ex.: Acórdãos n. 2202-001.354 e n. 2802-000.139), **quando o contribuinte realiza o recolhimento espontâneo do tributo, seja por meio de GPS, seja por retenção na fonte, aplica-se a regra do art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional**. Nessas hipóteses, o prazo decadencial é de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador. Neste sentido, a Súmula CARF n. 99:

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Por outro lado, **na ausência de pagamento antecipado, ou nos casos em que se verifica a existência de dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte**, o CARF aplica a regra do **art. 173, inciso I, do CTN**, segundo a qual o prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Essa orientação decorre da jurisprudência do STJ, especialmente do julgamento do REsp 973.733/SC, sob a sistemática dos recursos repetitivos, e está igualmente consolidada no âmbito do CARF por meio da **Súmula nº 72**: *"Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN"*.

Portanto, a definição do marco decadencial nos lançamentos exige a análise da existência de recolhimento antecipado e da eventual presença de elementos subjetivos que indiquem conduta dolosa. Na ausência de indícios de fraude e havendo recolhimento prévio, o lançamento deve observar o prazo de cinco anos contados da data do fato gerador, com base no art. 150, §4º do CTN.

No caso concreto, o crédito foi constituído em 30/12/2015 e engloba as competências de 01 até 13 de 2010.

O acórdão recorrido reconheceu a decadência dos levantamentos "Aviso Prévio Indenizado" e "Folha de Pagamento" para o período de 01/2010 até 11/2010, com a aplicação do art. 150, §4º do CRN.

Entendeu, porém, que em relação ao levantamento "pejotização", por estar presente simulação e fraude a lei, aplicar-se-ia o art. 173, I do CTN, razão pela qual não haveria decadência.

Se denota dos autos que o contribuinte efetivamente recolheu a contribuição que entendia devida no período fiscalizado, o que atrai a aplicação da Súmula CARF n. 99.

A única controvérsia, então, reside em saber se houve prova de fraude ou simulação, de modo a atrair a aplicação da regra de decadência do art. 173, I do CTN.

De certa forma, esta análise se confunde com o mérito.

Da análise do conjunto probatório, concluo que não está devidamente comprovada a fraude ou simulação em que se baseia o lançamento, razão pela qual há de ser reconhecida a decadência do período de janeiro a novembro de 2010.

Como será aprofundado no exame do mérito, esta Turma de Julgamento possui precedentes no sentido de que a pessoalidade, onerosidade e não eventualidade podem estar

presentes da representação comercial autônoma e que cabe “à fiscalização provar a efetiva presença da subordinação jurídica, não bastando a mera afirmação de fraude e precarização a partir de indícios frágeis e insuficientes para a formação de uma firme convicção quanto a existência de segurado empregado” (Acórdão 2401-011.577 de 05/03/2024).

A fundamentação da subordinação do relatório fiscal encontra-se na fl. 66/69 e se assenta exclusivamente em cópias de sentenças ou acórdão proferidos pela Justiça do Trabalho em que o vínculo empregatício teria sido reconhecido.

Neste cenário importa destacar que não há vinculação da esfera administrativa ao que foi decidido nos processos trabalhistas, não se tem acesso às provas que embasaram aquelas decisões que são diferentes das submetidas a análise deste Conselho, bem como as decisões foram emanadas em um contexto normativo diferente, já que antes do julgamento pelo Supremo Tribunal Federal (STF) na ADC nº 66, da ADPF nº 324, do Recurso Extraordinário nº 958.252/MG (Tema de Repercussão Geral - TRG nº 725), que versam sobre o tema da terceirização no âmbito trabalhista.

No caso dos representantes comerciais, inclusive, o STF assentou no julgamento do tema n. 550 de Repercussão Geral que “*Preenchidos os requisitos dispostos na Lei 4.886/65, compete à Justiça Comum o julgamento de processos envolvendo relação jurídica entre representante e representada comerciais, uma vez que não há relação de trabalho entre as partes.*”

Neste contexto, vale citar também trecho do voto vencedor proferido pelo Cons. Cleber Alex Friess no Acórdão n. 2401-005.953 que, em caso semelhante, se reconheceu a decadência:

Segundo a autoridade fiscal, criou-se artificialmente pessoas jurídicas para ocultar a prestação de serviços de representação comercial na condição de segurado empregado. No caso em apreço, a fiscalização caracterizou o vínculo como segurado empregado dos sócios das pessoas jurídicas contratadas pela empresa recorrente para lhe prestar os serviços de representação comercial (fls. 19/140).

O lançamento fiscal não está lastreado em provas diretas da presença de todos os elementos inerentes à relação empregatícia, mas sim em provas indiciárias, em especial quanto à subordinação do trabalhador.

Embora a autoridade fiscal assegure que a empresa autuada agiu consciente e intencionalmente com a finalidade de simular a prestação de serviços através da contratação de pessoas jurídicas, o acervo probatório reunido nos autos demonstra-se insuficiente para confirmar a intenção firme de praticar a conduta ilícita perante o Fisco, a qual implica a demonstração do dolo.

Assumindo os riscos inerentes ao negócio, a autuada mantinha organização em que os seus vendedores eram formalmente representantes comerciais autônomos, na condição de pessoa jurídica. A Lei nº 4.886, de 9 de dezembro de

1965, que regula as atividades de representantes comerciais autônomos, prevê a possibilidade da atividade por meio de pessoa jurídica.

As ilações da fiscalização sobre a existência de fraude estão fortemente apoiadas em extração de dados a partir de prova oral produzida pelas partes em reclamações trabalhistas, num exercício de generalização de depoimentos e testemunhos, já que baseado em casos específicos do grupo de prestadores de serviços, procedimento que pede cautela e equilíbrio na aferição de conduta ilícita.

(...)

Logo, não restou comprovada pela fiscalização a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o que terá implicações na contagem do prazo decadencial para o lançamento fiscal.

No caso concreto, o conjunto probatório produzido pela fiscalização, que fundamenta a subordinação exclusivamente em trechos de algumas poucas reclamações trabalhistas, é insuficiente. Não se juntou-se ou citou qualquer contrato entre os representantes comerciais e o contribuinte contratante e nenhuma prova adicional de subordinação foi realizada.

Portanto, entendo que não há prova de fraude, o que afasta a aplicação do art. 173, I do CTN, permitindo que a decadência seja contada da data do fato gerador, conforme art. 150, §4º do CTN, razão pela qual dou provimento à preliminar suscitada para reconhecer a caducidade do lançamento no período de 01 até 11 de 2010.

Incompetência do auditor fiscal

Como relatado, o contribuinte argui a nulidade do processo em função da incompetência do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil para reconhecimento do vínculo trabalhista, cuja competência exclusiva caberia ao Auditor Fiscal do Trabalho.

O argumento não pode prosperar. O trabalho do auditor fiscal no presente caso é a constituição do crédito tributário de contribuição previdenciária. Uma vez constatada a existência de elementos que configuram o fato gerador do tributo, há obrigação de efetuar o lançamento.

Não se afere no âmbito fiscal o vínculo trabalhista em si, mas a presença dos requisitos do art. 12, I, “a” da Lei n. 8.212, segundo o qual são segurados obrigatórios, como empregado, “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;”

Neste sentido, vale citar a ementa do acórdão n. 2401-004.989, relatado pela Cons. Miriam Denise Xavier, em que se decidiu:

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.

CARACTERIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR SEGURADO EMPREGADO.

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

Ante o exposto, rejeito a preliminar.

3. Mérito

O mérito do recurso diz respeito a pejetização e avança para o questionamento da qualificação da multa e da sua confiscatoriedade.

No tocante à denominada “pejetização”, a fiscalização lançou contribuições previdenciárias sobre valores pagos a pessoas jurídicas contratadas para a prestação de serviços de representação comercial, sob o fundamento de que tais contratações teriam sido utilizadas para ocultar relações de emprego mantidas diretamente com os sócios ou titulares dessas empresas. Segundo o relatório fiscal, no período sob exame, 182 pessoas jurídicas prestaram serviços à recorrente, das quais 147 apresentariam indícios de terem sido constituídas com a finalidade de suprimir o recolhimento das contribuições previdenciárias.

A autoridade fiscal destacou, entre outros aspectos, a identidade entre as atividades das empresas contratadas e o objeto social da recorrente, a atuação pessoal dos sócios, a continuidade da prestação dos serviços, a realização de alguns pagamentos mensais em valores considerados constantes, a emissão sequencial de notas fiscais em determinados casos, a suposta exclusividade na prestação dos serviços e a existência de vínculos empregatícios pretéritos de parte dos sócios com a empresa: nas 182 pessoas jurídicas, haviam 54 pessoas que possuíam vínculos anteriores.

Mencionou a existência de determinadas reclamatórias trabalhistas nas quais se discutia a validade dos contratos de representação comercial.

Com base nesse conjunto de elementos, a fiscalização concluiu pela existência de subordinação jurídica, pela invalidade dos contratos firmados e pela configuração de vínculo empregatício, enquadrando os sócios ou titulares das pessoas jurídicas como segurados empregados, nos termos do art. 12, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 8.212/1991, aplicando, ainda, multa qualificada por suposta prática de fraude.

A controvérsia instaurada nos autos exige, antes de qualquer juízo acerca da subsunção dos fatos à legislação previdenciária, o exame rigoroso do regime jurídico da representação comercial autônoma, disciplinado de forma específica pela Lei nº 4.886, de 9 de dezembro de 1965.

O ponto de partida é a própria definição legal da atividade, constante do art. 1º do referido diploma, cujo teor é expresso ao afastar a relação de emprego:

Art. 1º Exerce a representação comercial autônoma a pessoa jurídica ou a pessoa física, **sem relação de emprego**, que desempenha, **em caráter não eventual** por conta de uma ou mais pessoas, a mediação para a realização de negócios mercantis, agenciando propostas ou pedidos, para transmiti-los aos representados, praticando ou não atos relacionados com a execução dos negócios.”

A norma é inequívoca ao admitir que a representação comercial possa ser exercida tanto por pessoa física quanto por pessoa jurídica, afastando, de forma explícita, a existência de vínculo empregatício. Também permite que a representação seja exercida por uma ou mais pessoas, de modo que as empresas em cujo serviço seja prestado pessoalmente pelo sócio, sem mais empregados. Não se trata, portanto, de construção jurisprudencial ou doutrinária, mas de opção expressa do legislador.

No plano contratual, a Lei nº 4.886/1965 não apenas admite, como disciplina, a presença de cláusulas que, no âmbito do relatório fiscal, foram interpretadas como indícios de subordinação. O art. 27 enumera os elementos mínimos que devem constar do contrato de representação comercial, destacando-se:

Art. 27. Do contrato de representação comercial, além dos elementos comuns e outros a juízo dos interessados, constarão obrigatoriamente: [\(Redação dada pela Lei nº 8.420, de 8.5.1992\)](#)

- a) condições e requisitos gerais da representação;
- b) indicação genérica ou específica dos produtos ou artigos objeto da representação;
- c) prazo certo ou indeterminado da representação
- d) indicação da zona ou zonas em que será exercida a representação; [\(Redação dada pela Lei nº 8.420, de 8.5.1992\)](#)
- e) garantia ou não, parcial ou total, ou por certo prazo, da exclusividade de zona ou setor de zona;
- f) retribuição e época do pagamento, pelo exercício da representação, dependente da efetiva realização dos negócios, e recebimento, ou não, pelo representado, dos valores respectivos;
- g) os casos em que se justifique a restrição de zona concedida com exclusividade;
- h) obrigações e responsabilidades das partes contratantes:
- i) exercício exclusivo ou não da representação a favor do representado;
- j) indenização devida ao representante pela rescisão do contrato fora dos casos previstos no art. 35, cujo montante não poderá ser inferior a 1/12 (um doze avos) do total da retribuição auferida durante o tempo em que exerceu a representação.

Da leitura literal do dispositivo, constata-se que a **exclusividade**, a **delimitação territorial** e a **remuneração por comissões** são características próprias e típicas da representação comercial, previstas expressamente em lei. Tais elementos, portanto, não podem ser tomados como indícios de irregularidade ou de desvirtuamento do vínculo jurídico, sob pena de esvaziar o próprio regime legal da representação comercial.

Permite-se, também, nos termos do contrato o monitoramento da atividade do representante com o fornecimento de informações detalhadas:

Art . 28. O representante comercial fica obrigado a fornecer ao representado, segundo as disposições do contrato ou, sendo este omissivo, quando lhe for solicitado, informações detalhadas sobre o andamento dos negócios a seu cargo, devendo dedicar-se à representação, de modo a expandir os negócios do representado e promover os seus produtos.

Como se vê, uma série de cláusulas que comumente são invocadas em uma situação de representação comercial para comprovar elementos do vínculo de emprego são, em verdade, inerentes à própria representação comercial por força de lei.

A remuneração atrelada ao desempenho, inclusive com pagamentos periódicos e valores recorrentes, é inerente à lógica econômica da representação comercial e não se confunde, por si só, com salário.

Importa ressaltar, ainda, que a representação comercial é exercida **em caráter não eventual**, conforme expressamente previsto no art. 1º da lei de regência. A continuidade da prestação dos serviços, portanto, não apenas é compatível com a representação comercial, como constitui elemento essencial para o êxito da atividade, não servindo, isoladamente, à caracterização de vínculo empregatício.

Do mesmo modo, a atuação pessoal do sócio ou titular da pessoa jurídica representante não descaracteriza a autonomia da relação. A pessoalidade, embora seja elemento típico da relação de emprego, não lhe é exclusiva, podendo estar presente em contratos civis e mercantis, inclusive na representação comercial exercida por pessoa jurídica, especialmente quando o sócio atua diretamente na intermediação dos negócios.

A distinção nuclear entre a representação comercial autônoma e a relação de emprego reside na **subordinação jurídica**, entendida como o poder do contratante de dirigir a prestação pessoal do trabalho, com ordens diretas, controle disciplinar e ingerência sobre o modo de execução da atividade. A Lei nº 4.886/1965, ao regular a representação comercial, admite a existência de coordenação contratual, metas de desempenho, orientações comerciais e integração à cadeia produtiva do representado, sem que tais elementos se convertam, automaticamente, em subordinação jurídica.

Assim, à luz das disposições expressas da Lei nº 4.886/1965, conclui-se que a contratação de representantes comerciais sob a forma de pessoa jurídica, ainda que com exclusividade, pessoalidade, continuidade e remuneração por comissões, encontra respaldo legal

e não autoriza, por si só, a requalificação da relação como vínculo empregatício, sendo indispensável, para tanto, a demonstração concreta e inequívoca da subordinação jurídica, ônus que recai sobre a autoridade fiscal.

Este entendimento é corroborado pelo voto proferido pelo Cons. José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro no acórdão n. 2401-011.577, de 05 de março de 2024, que recebeu a seguinte ementa:

REPRESENTAÇÃO COMERCIAL AUTÔNOMA. TERCEIRIZAÇÃO. ADFP Nº 324. TEMA-RG nº 725. RE 958.252.

A terceirização da atividade de vendas é lícita e a representação comercial autônoma está regida pela Lei nº 4.886, de 1965. Envolver a representação comercial autônoma atividade-fim ou atividade-meio é irrelevante para a configuração de fraude ou simulação a ocultar a figura do segurado empregado.

REPRESENTAÇÃO COMERCIAL AUTÔNOMA. PESSOALIDADE. ONEROSIDADE. NÃO EVENTUALIDADE. PRESENÇA.

Pessoalidade, onerosidade e não eventualidade podem estar presentes na representação comercial autônoma.

REPRESENTAÇÃO COMERCIAL AUTÔNOMA. DESCARACTERIZAÇÃO DEMANDA PROVA DA SUBORDINAÇÃO JURÍDICA.

Compete à fiscalização provar a efetiva presença da subordinação jurídica, não bastando a mera afirmação de fraude e precarização a partir de indícios frágeis e insuficientes para a formação de uma firme convicção quanto a existência de segurado empregado.

Como já exposto na preliminar de decadência, no meu entendimento a prova produzida pela fiscalização para comprovação da subordinação é insuficiente para fundamentar o lançamento.

A autoridade fiscal limita a prova da subordinação à apresentação de 12 decisões da justiça do trabalho em que foi reconhecido o vínculo de emprego dos representantes comerciais com a COIMBRA e concluiu o seguinte:

Verificam-se pelas provas apresentadas em juízo, tanto documental como testemunhal, as seguintes situações em comum, nos processos acima elencados:

- Os reclamantes laboraram em algum momento na empresa, como empregados, na atividade de vendas externas e posteriormente, por exigência da fiscalizada, obrigados a se constituírem em Pessoa Jurídica, como empresário ou como sociedade empresária, na atividade de Representação Comercial;
- As empresas criadas tinham por objeto a venda dos mesmos produtos comercializados pelas diversas filiais dos Sujeito Passivo e eram proibidas de vender outros diferente daqueles;

- Havia o estabelecimento de metas de vendas para as prestadoras de serviço, com cobrança e punição caso não fossem alcançadas;

- Eram obrigadas a participar de reuniões mensais sob pena de “demissão”;

c) As referidas conclusões encontram-se descritas nas pag. 3, 7, 9 do processo nº 0000078-15.2015.5.14.0111, do TRT 14ª, Anexo XII; pag. 4 do processo nº TST 590-67.2011.5.14.0004, Anexo XIII; pag. 4 e 5 do processo nº TST-AIRR-409-32.2012.5.14.0101, Anexo XIV; pag. 6, 8 a 11 do processo nº TST-RR-264 73.2012.5.14.0101, Anexo XV; pag. 8 a 11, do processo nº 0010250-77.2013.5.14.0081, do TRT 14ª, Anexo XVI; pag. 2 a 9 do processo nº 000011061-10.2014.5.14.0111, do TRT 14ª, Anexo XVIII; pag. 8 do processo nº TRT 14ª, 0000391 60.2013.5.14.0041, Anexo XIX; pag 06 do processo nº 01151.2005.004.14.00-7, do TRT 14ª, Anexo XX; pag 6 a 12 do processo nº 0000934-11.2012.5.14.0005, Anexo XXI;

d) Por todo o exposto verifica-se de forma inequívoca a “subordinação” a que as pessoas jurídicas criadas estavam sujeitas para com a fiscalizada e, os contratos firmados entre eles, carecem de validade pois se prestaram unicamente para burlar as relações de trabalho e suprimir o pagamento das contribuições previdenciárias. Neste sentido, citamos duas ementas, utilizadas no processo do TRT 14ª, nº 0000078-15.2015.5.14.0111, Anexo XII, páginas 12 e 13, utilizadas pelo juiz, para formar sua convicção, em relação a existência de vínculo empregatício na decisão do recurso, que resumem bem todos os fatos aqui narrados:

Julgo importante para o caso, ainda, a informação de que são 184 pessoas jurídicas contratadas das quais participavam apenas 54 pessoas com vínculos anteriores com a COIMBRA. Isto, ao contrário do que conclui a fiscalização, é indício de que a maioria dos contratados como representantes comerciais (no mínimo 130, caso por hipótese se suponha que as empresas são unipessoais).

Outro ponto que julgo relevante é que o departamento de vendas da empresa tinha 110 empregados celetistas, o que denota que não era prática do contribuinte a contratação apenas na modalidade de pessoa jurídica. É praxe no mercado a existência de uma equipe de vendas direta e a contratação de representantes comerciais autônomos para ampliar a área de atuação da empresa. Do Anexo IV (fls. 262 e seguintes) se verifica que haviam representantes comerciais pessoa jurídica em diversas cidades de Rondônia, do Acre, do Mato Grosso e Amazonas.

Entendo, ainda, que o fato de 54 ex-empregados terem se disposto a assumir o risco de uma atividade comercial autônoma, sem remuneração fixa, mas com a possibilidade de outros tipos de ganho não significa que a nova atividade se mantinha da forma que a anterior e que haveria, por isso, subordinação.

A existência de metas e a cobrança de desempenho foram tratadas como manifestações de poder diretivo. Entretanto, a fixação de metas, quotas de vendas e objetivos

comerciais integra o conceito de coordenação contratual, inerente à representação comercial. A remuneração por comissões pressupõe metas e parâmetros de desempenho, os quais não implicam ingerência sobre o modo de execução da atividade, mas apenas sobre os resultados esperados.

A fiscalização também entendeu que o fato de as empresas prestadoras atuarem na comercialização dos mesmos produtos negociados pela recorrente indicaria inserção na atividade-fim e, por conseguinte, vínculo de emprego. Tal raciocínio não se sustenta. A própria essência da representação comercial consiste na mediação de negócios relacionados aos produtos do representado. A identidade entre os produtos comercializados é pressuposto lógico da representação e não elemento indicativo de fraude ou simulação.

Importa ressaltar que, embora a fiscalização não tenha juntado contratos aos autos, o contribuinte o fez de forma exemplificativa (fls. 915/961). Nos contratos se verificam as cláusulas típicas de um contrato de representação comercial.

Verifico, ainda, que o contribuinte juntou às fls. 963/972 cópia de sentença da justiça do trabalho em que o vínculo empregatício não foi reconhecido e o contrato de representação comercial foi considerado válido. Na minha visão, esse fato enfraquece ainda mais o conjunto probatório apresentado pelo fisco, pois demonstra que não havia, mesmo à época, jurisprudência que se pudesse dizer pacífica sobre a irregularidade do vínculo.

Vejamos o que o reclamante, representante comercial autônomo, disse ao depor na audiência deste processo:

“(…) que representava exclusivamente para a reclamada, mas nunca lhe foi dito que era proibido a representação de outra empresa; que o reclamante tinha clientes em Cruzeiro do Sul, Mâncio Lima e Ipixuna; que era o próprio reclamante que escolhia sua rota de atuação de seus clientes; que os custos de veículo, alimentação, passagem de avião para Ipixuna eram todos do reclamante; que recebia remuneração por percentagem variada em cada produto; que a sede da reclamada pelo que sabe dizer é em Porto Velho; que ia na sede da reclamada umas duas vezes no ano; que fazia seu próprio horário de trabalho; que não tinha nenhuma penalidade se não trabalhasse todos os dias da semana, pois não tinha qualquer controle de dias e horários; que tinha apenas a obrigação de cumprir as metas; que em promoções ganhava bônus pelo cumprimento de metas, isso o que chamavam de campanha de venda”.

Claro que não se pode generalizar o conteúdo deste processo para a situação de contratação das 184 pessoas jurídicas, da mesma forma que a mera existência de entendimentos na Justiça do Trabalho pelo reconhecimento do vínculo não pode ser generalizada e acatada como única fonte de prova na esfera fiscal.

Observe-se, por fim, que o contexto normativo e jurisprudencial de 2010 era substancialmente distinto do atual. À época, ainda prevalecia a concepção restritiva quanto à terceirização da atividade-fim e à contratação de serviços personalíssimos por PJ.

Com os precedentes do STF na ADPF 324, no Tema 725 da repercussão geral e na ADI 66, houve uma mudança de paradigma: o que antes era entendido como fraude passou a ser admitido como forma legítima de organização do trabalho.

O Supremo Tribunal Federal, inclusive, julgou o Tema de Repercussão Geral n. 550 e fixou a seguinte tese: “Preenchidos os requisitos dispostos na Lei 4.886/65, compete à Justiça Comum o julgamento de processos envolvendo relação jurídica entre representante e representada comerciais, uma vez que não há relação de trabalho entre as partes.”

Assim, me parece clara a existência de diretriz interpretativa no sentido de se considerar, *prima facie*, válidos os contratos de prestação de prestação de serviço por pessoa jurídica, sendo ônus do fisco a prova de eventual abuso, o que no presente entendo que não ocorreu.

Registre-se, por fim, que a informação de que haveria pagamentos em sequência e em valores iguais aos contratados, o que indicaria salário na visão da fiscalização, não encontra respaldo nas provas dos autos, especialmente do que se depreende do Anexo X do relatório fiscal (fls. 335 e seguintes).

Feitas essas considerações, entendo que o lançamento em relação ao levantamento “PJ-Pejotização” deve ser cancelado.

Com relação a multa, a alegação de inconstitucionalidade não pode prosperar em função das disposições regimentais e da Súmula CARF n. 02.

Sobre a qualificação da multa, verifica-se que esta ocorreu apenas em relação ao levantamento “PJ-Pejotização”, de modo que uma vez afastado o lançamento principal, o argumento perde o objeto, perdurando apenas a multa de 75% já aplicada a parte remanescente do lançamento.

4. Conclusão

Ante o exposto, conheço do recurso voluntário, dou provimento à preliminar de decadência para afastar o lançamento relativo ao período de 01 até 11/2010, afasto a preliminar de nulidade. No mérito, dou provimento ao recurso para cancelar o lançamento em relação ao levantamento “PJ-Pejotização”, mantida a parte remanescente do lançamento “Folha de Pagamento” que não foi objeto de recurso.

Assinado Digitalmente

Leonardo Nuñez Campos

Relator