



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



|                    |                              |
|--------------------|------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>11020.724678/2012-10</b>  |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 9202-011.823 – CSRF/2ª TURMA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 11 de novembro de 2025       |
| <b>RECURSO</b>     | ESPECIAL DO CONTRIBUINTE     |
| <b>RECORRENTE</b>  | MARCOPOLO SA                 |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL             |

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. SIMILITUDE FÁTICO-JURÍDICA NÃO IDENTIFICADA. TEMÁTICA DE VÍNCULO DE SEGURADO EMPREGADO E INTERPOSIÇÃO DE PESSOA JURÍDICA.

A ausência de similitude fático-jurídica entre o acórdão recorrido e o acórdão indicado como paradigma torna o precedente invocado inapto para demonstrar a divergência de interpretação da legislação tributária caracterizadora do alegado dissenso jurisprudencial, inviabilizando o conhecimento do recurso especial. Distinções existentes no reporte fático dos votos condutores do acórdão recorrido e do acórdão paradigma afastam a possibilidade de constatação do dissídio.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO. TEMÁTICA INTERPRETATIVA EM RELAÇÃO A DECADÊNCIA A PARTIR DE CONTEXTO DE CONSTATADO VÍNCULO DE SEGURADO EMPREGADO COM UTILIZAÇÃO DE INTERPOSIÇÃO DE PESSOA JURÍDICA.

Deve ser conhecido o Recurso Especial de Divergência, objetivando uniformizar dissídio jurisprudencial, quando atendidos os pressupostos processuais e a norma regimental.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. INTERPOSIÇÃO DE PESSOA JURÍDICA DE FORMA ILÍCITA UTILIZADA PARA AFASTAR VÍNCULO PREVIDENCIÁRIO DE SEGURADO. SIMULAÇÃO. ATO SIMULATÓRIO COMO ILÍCITO CIVIL. PRAZO DECADENCIAL CONTADO PELO ART. 173, I, DO CTN.

A procedência do *lançamento de ofício*, estribada em interposição de pessoa jurídica, com o conseqüente enquadramento de pessoa física como segurado empregado, é capaz de comprovar a ocorrência de simulação, na

forma reportada no lançamento fiscal, de maneira a deslocar o prazo decadencial do artigo 150, §4º, para o artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional. O artigo 229, §2º, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, o qual oferece guarida ao procedimento de enquadramento de segurado empregado conforme primazia da realidade, exige tão somente a demonstração da existência dos requisitos do vínculo para que seja procedente o lançamento. A necessidade de demonstrar apenas os elementos do art. 12, I, “a”, da Lei nº 8.212, não implica em afastar o reconhecimento do ato simulatório, o qual decorre da interposição de pessoa jurídica utilizada de forma abusiva para afastar o vínculo previdenciário de segurado decorrente da verídica relação jurídica observada no caso concreto.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (1) por maioria de votos, conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte, não se apreciando as alegações tocantes à “temática 1” - “Da indevida caracterização de vínculo empregatício de sócio de empresa prestadora de serviços RTE Consultoria Ltda, relativamente ao segurado Raul Tessari”. Vencido o Conselheiro Ronnie Soares Anderson, que votou pelo não conhecimento integral do referido recurso. A Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira manifestou intenção de apresentar declaração de voto quanto ao conhecimento da matéria remanescente - “Decadência”; e (2) na parte conhecida, por unanimidade de votos, negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Leonam Rocha de Medeiros** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Francisco Ibiapino Luz, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Ronnie Soares Anderson (substituto integral), Leonam Rocha de Medeiros, Cleberson Alex Friess (substituto integral), Leonardo Nunez Campos (substituto integral), Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

**RELATÓRIO**

Cuida-se, o caso versando, de **Recurso Especial de Divergência do Contribuinte** (e-fls. 1.292/1.303) — com fundamento legal no inciso II do § 2º do art. 37 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, estando suspenso o crédito tributário em relação as matérias admitidas pela Presidência da Câmara em **despacho prévio de admissibilidade** (e-fls. 1.425/1.433) — interposto pelo sujeito passivo, devidamente qualificado nos fólios processuais, sustentado em dissídio jurisprudencial no âmbito da competência deste Egrégio Conselho, inconformado com a interpretação da legislação tributária dada pela veneranda decisão de segunda instância proferida, em sessão de 6/6/2024, pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção, que, por maioria de votos, rejeitou as preliminares e deu provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa de mora para o patamar de 20%, consubstanciada no **Acórdão nº 2301-011.351** (e-fls. 1.215/1.267), o qual, no ponto para rediscussão, tratou das matérias que o despacho de admissibilidade passa a rotular como (i) **“Da indevida caracterização de vínculo empregatício de sócio de empresa prestadora de serviços RTE Consultoria Ltda, relativamente ao segurado Raul Tessari”** e (ii) **“Decadência – Não comprovação de dolo, simulação ou fraude para afastar a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN”**, cuja ementa do recorrido e respectivo dispositivo no essencial seguem:

**EMENTA DO ACÓRDÃO RECORRIDO**

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

FRACIONAMENTO DO CONTRATO DE TRABALHO NÃO ALTERA A APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A prática do fracionamento do contrato de trabalho não altera a aplicação da legislação previdenciária. Não se pode desmembrar a remuneração do segurado empregado transferido para o exterior em salário de contribuição do Brasil e remuneração no exterior. O vínculo do empregado expatriado é único com o regime previdenciário brasileiro, e, por conseguinte, o empregador brasileiro deve contribuir para a Seguridade Social sobre o total da remuneração do trabalhador transferido. O fracionamento do contrato de trabalho, atribuindo a responsabilidade de empregador a empresa estrangeira, que se traduz em mero fracionamento da remuneração com o objetivo de redução da base de cálculo da contribuição previdenciária, é conduta ilícita.

PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE.

No tocante à relação previdenciária, os fatos devem prevalecer sobre a aparência que, formal ou documental, possam oferecer, ficando a empresa atuada, na condição de efetiva beneficiária do trabalho dos segurados que lhe prestaram serviços através de empresas interpostas, obrigada ao recolhimento das contribuições devidas.

RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA DE MORA. LANÇAMENTO. FATO GERADOR ANTERIOR À PUBLICAÇÃO DA MP 449/2009. REVOGAÇÃO SÚMULA CARF 119.

Com a revogação da Súmula CARF 119 e considerando a prevalência da jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça que a incidência do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, ocorre apenas em relação aos fatos geradores ocorridos a partir da vigência da MP nº 449, de 2009, na aplicação da retroatividade benigna, no caso da multa de mora o valor da multa de mora por descumprimento de obrigação principal, ainda que lançada, deve ser considerado o limite de 20%, nos termos do art. 35 com a nova redação.

**DISPOSITIVO:** Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar as preliminares e dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa de mora para o patamar de 20%. Vencidas as Conselheiras Fernanda Melo Legal e Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, que negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Flavia Lilian Selmer Dias. As Conselheiras Fernanda Melo Leal e Mônica Renata Mello Ferreira Stoll votaram na sessão de agosto de 2023.

#### **Do resumo processual antecedente ao recurso especial**

O contencioso administrativo fiscal foi instaurado pela impugnação do contribuinte (e-fls. 781/852), após notificado em 18/12/2012 (e-fl. 778), insurgindo-se em face do lançamento de ofício, especialmente descrito em relatório fiscal (e-fls. 26/102).

O lançamento se efetivou por meio de Auto de Infração, Debcad nº 37.345.170-9, para exigência de contribuições previdenciárias, a cargo da empresa, para financiamento da Seguridade Social, conforme previsto no inciso I do art. 22 da Lei nº 8.212 (20%), incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados que prestam serviços à empresa.

Lançou-se, também, contribuições previdenciárias a cargo da empresa, para financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei 8.213, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de capacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT) conforme inciso II, alíneas “b” e “c”, do art. 22 da Lei nº 8.212: alíquota de 3% incidente sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados a seu serviço, consoante atividade preponderante, considerada com risco alto em relação à atividade preponderante.

Outrossim, através do Debcad nº 37.345.171-7, exigiu-se contribuições para Terceiros, outras entidades e fundos (INCRA, SEBRAE, SALÁRIO-EDUCAÇÃO/FNDE) incidentes sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados que prestaram serviços à empresa.

Consta que a autuada utilizou de forma simulada da interposição de empresas (pessoas jurídicas) para manter a relação com ex-funcionários seus (pessoas físicas) imediatamente desligados e recontratados via interposição fraudulenta de pessoa jurídica. A

“manobra” teria sido realizada entre 2007 e 2008, mascarando uma relação de trabalho originária para sonegar o pagamento de contribuições previdenciárias e de Terceiros.

As pessoas físicas, formalmente ex-empregados, que tinham vínculo originário com a atuada, criaram suas próprias empresas de consultoria, de forma meramente artificial. Em seguida, encerrou-se os contratos de trabalho anteriores e se assinou formalizações com as recém-formalizadas figuras formais de pessoas jurídicas ou equiparadas.

A fiscalização concluiu que as empresas foram usadas apenas como intermediárias para formalizar os contratos com o escopo de interposição por simulação, tendo o serviço continuado a ser prestado pessoalmente pelos ex-funcionários para a atuada, de forma direta, subordinada, com vulnerabilidade, inclusive com manutenção da subordinação e outras obrigações típicas de um vínculo de segurado empregado.

A acusação fiscal se pauta em identificação dos elementos caracterizadores do vínculo de segurado empregado, para fins previdenciários, considerando o ato simulatório que se aponta como constatado, em que as pessoas jurídicas serviram apenas para reduzir a carga tributária de forma ilícita, caracterizando uma fraude na relação.

Consta relatado que a formalização das pessoas jurídicas ou equiparadas se deu para atuar como consultorias e assessorias, conquanto a fiscalização tenha apurado que as atividades continuaram a ser realizadas nas mesmas condições de personalidade e subordinação. A auditoria concluiu que os elementos que caracterizavam o vínculo de segurado emprego anterior permaneceram inalterados prestando-se serviços nas mesmas condições materiais pessoalmente pelos mesmos indivíduos que já prestavam serviços para a empresa.

A tese fiscal relata que os contratos de trabalho foram encerrados, e os mesmos trabalhadores, agora sob o nome formal de empresas, passaram a prestar os serviços com vinculação, subordinação, vulnerabilidade, os elementos caracterizadores do vínculo anterior continuaram presentes, apesar do formato documental de prestação pela pessoa jurídica.

As pessoas físicas estariam inseridas nas atividades operacionais da atuada, com atuação pessoal (e compromisso personalíssimo assumido, de modo direto), subordinadas ao cumprimento de obrigações com exclusividade e restrições profissionais, não eventualidade na prestação, com relação nitidamente continuada e remunerada.

A acusação fiscal, dentre outros, enquadrou como segurado obrigatório na qualidade de segurado empregado o Sr. Raul Tessari, de 24/05/2004 a 31/08/2007.

Também, relata-se ter sido identificadas práticas de interposição de pessoas jurídicas no exterior. Consta que segurados empregados da atuada foram transferidos para laborarem fora do país e se formalizou pactos acessórios artificiais de falsa declaração de suspensão dos contratos de trabalho no Brasil ou o fracionamento dos contratos de trabalho dos expatriados. Reporta-se que empresas sediadas no exterior, coligadas, controladas ou mesmo parceiras comerciais (*joint venture*), com as quais a atuada manteve operações comerciais e

industriais, assumiram os segurados empregados da autuada em condição de interpostas pessoas na relação direta e vinculada que os segurados empregados mantinham com a autuada, por meio dos contratos trabalhistas firmados no Brasil. Apesar da transferência, os vínculos de seguro empregado estavam mantidos no Brasil. A transferência e suspensão dos contratos de trabalho ou o fracionamento era tudo artificial.

A fiscalização descreve que, através de Pactos Acessórios aos Contrato de Trabalho, os trabalhadores transferidos para o exterior firmam e aceitaram ser expatriados para exercerem suas atividades laborais de prestação de serviços no exterior, nos locais designados, no prazo e nas condições estabelecidos em comum acordo pela autuada. Isto é, a relação era a mesma e no mesmo formato originário, apenas interposta pela nova documentação artificial.

A auditoria relata que, a partir do momento da expatriação de funcionários da autuada, a empresa (*empregadora*) deixa de levar à tributação a remuneração paga no exterior, totalmente (*no caso de suspensão do contrato de trabalho*), ou parcialmente (*no caso de fracionamento do contrato de trabalho*), conseqüentemente, deixa-se de tributar a integralidade dos salários ou parte deles, reduzindo as contribuições previdenciárias devidas pela empregadora sobre a totalidade da remuneração dos segurados empregados a seu serviço no exterior. Reporta-se que o objetivo foi sonegar as contribuições que deveriam incidir sobre a integralidade das remunerações, bem como sobre a parcela do adicional de transferência e dos benefícios indiretos (*salário indireto*) pagos no exterior.

Consta que em razão da época dos fatos geradores (*01/01/2007 a 31/12/2007*) a multa aplicada deveria ser aquela apontada no art. 44 da Lei 9.430 (75%), uma vez que seria a mais benéfica, pois em casos de não recolhimento da contribuição através da conduta de omitir o fato gerador em GFIP, que era penalizada pela legislação anterior com duas multas, de mora (24%) e isolada (100%), passou-se a penalização com a multa do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (inciso I, 75%), para os fatos geradores ocorridos a partir de 04/12/2008.

Em decisão colegiada de primeira instância, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), conforme Acórdão nº 15-35.427 - 7ª Turma da DRJ/SDR (e-fls. 1.031/1.085), decidiu, em resumo, por unanimidade de votos, considerar procedente o lançamento.

Assentou-se que, no tocante à relação previdenciária, os fatos devem prevalecer sobre a aparência que, formal ou documentalmente, possam oferecer, ficando a empresa autuada, na condição de efetiva beneficiária do trabalho dos segurados, obrigada ao recolhimento das contribuições devidas.

Ainda, se assentou que, nos tributos sujeitos ao regime de lançamento por homologação, caracterizada a presença de dolo, fraude ou simulação, aplica-se a regra geral de contagem na qual o prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Após interposição de recurso voluntário pelo sujeito passivo (e-fls. 1.090/1.169), sobreveio o acórdão recorrido do colegiado de segunda instância no CARF, anteriormente relatado

quanto ao seu resultado, ementa e dispositivo, no essencial, objeto do recurso especial de divergência ora em análise.

Basicamente, a decisão da Turma Ordinária do CARF manteve o entendimento de simulação e fraude para manter os fatos geradores das contribuições e aplicar a tese da decadência do lançamento contada pela regra do art. 173, I, do CTN.

Diferentemente da DRJ, a Turma Ordinária do CARF reduziu a multa de mora para limitá-la em 20% (*trata-se da aplicação do atual entendimento da Súmula nº 196*).

#### **Do contexto da análise de Admissão Prévia**

Em exercício de competência inicial em relação a admissão prévia (conferir despacho de admissibilidade, e-fls. 1.425/1.433), a Presidência da competente Câmara integrante da 2ª Seção de Julgamento do CARF admitiu o recurso especial para as matérias preambularmente destacadas com respectivos paradigmas, assim estando indicada as matérias para rediscussão e os precedentes quanto a correta interpretação da legislação tributária.

A referida autoridade considera, em princípio, para o que foi admitido, ter sido demonstrado o dissídio jurisprudencial entre julgados.

Na sequência, determinou-se o seguimento, inclusive com a apresentação de contrarrazões pela parte interessada adversa.

Doravante, competirá a este Colegiado decidir, em definitivo, pelo conhecimento, ou não do recurso, na forma regimental, para as matérias admitidas, quando do capítulo do voto.

#### **Do pedido de reforma e síntese da tese recursal admitida**

O recorrente requer que seja conhecido o seu recurso e, no mérito, que seja dado provimento para reformar o acórdão recorrido e cancelar o lançamento.

Em recurso especial de divergência, com lastro em paradigmas que indica, o recorrente pretende rediscutir as matérias que se rotulou como sendo (i) **“Da indevida caracterização de vínculo empregatício de sócio de empresa prestadora de serviços RTE Consultoria Ltda, relativamente ao segurado Raul Tessari”**; e (ii) **“Decadência – Não comprovação de dolo, simulação ou fraude para afastar a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN”**.

#### **PARA O TEMA (1)**

Argumenta, em apertadíssima síntese, que há equívoco na interpretação da legislação tributária, pois em acórdão paradigma, inclusive do mesmo sujeito passivo, expressamente se consigna que não há pessoalidade, nem subordinação jurídica capazes de afastar a figura da pessoa jurídica prestadora de serviços para vincular sócio dela como segurado empregado da atuada. Refere-se, no caso específico, ao vínculo de segurado empregado

estabelecido diretamente entre o sócio formal da empresa prestadora de serviços RTE Consultoria Ltda com a atuada, relativamente ao segurado empregado Sr. Raul Tessari.

#### PARA O TEMA (2)

Argumenta, em apertadíssima síntese, que há equívoco na interpretação da legislação tributária, pois, ainda que em contexto de simples procedência do lançamento, calcada na interposição de pessoa jurídica, caracterizando sócios da interposta como segurados empregados da atuada, não seria possível realizar a contagem do prazo decadencial pelo art. 173, I, do CTN, sem irrepreensível demonstração pela fiscalização do dolo do contribuinte. A mera requalificação do vínculo da interposta para a atuada ou a observação da ocorrência do fato gerador na atuada, por si só, não seria sinais de dolo, simulação ou fraude, mas uma consequência autorizada pelo Decreto nº 3.048. Sustenta não ter sido demonstrado o dolo, simulação ou fraude para atrair a contagem pelo art. 173, I, do CTN.

#### **Das contrarrazões**

Em contrarrazões (e-fls. 1.435/1.449) a parte interessada (Fazenda Nacional), se manifesta pelo não conhecimento do recurso por ausência de cotejo analítico e de similitude fática. Sustenta que o recorrente se limita a contrapor ideias, teses, mas não demonstra que esse dissídio ocorreu entre casos com molduras fáticas semelhantes. Pondera que as decisões proferidas nos paradigmas ocorreram por contexto fático peculiar, distinto do apresentado no acórdão recorrido.

Quanto à caracterização do vínculo empregatício, observa que a divergência jurisprudencial está restrita à prestação de serviço realizada pelo Sr. RAUL TESSARI, por meio da contratação da PJ RTE Consultoria Ltda, de modo que, embora se trate do mesmo contribuinte e do mesmo prestador, cada processo envolveu situação fática e provas distintas.

No mérito, reiterou as razões da própria decisão recorrida, a qual concluiu pela ocorrência de simulação, com interposição de pessoa jurídica, a exigir a aplicação do art. 173, I, do CTN, bem como entendeu por manter o reconhecimento do vínculo previdenciário de segurado empregado do Sr. Raul Tessari com a atuada.

Requeru a manutenção do acórdão infirmado.

#### **Encaminhamento para julgamento**

Os autos foram sorteados e seguem com este relator para o julgamento.

É o que importa relatar.

Passo a devida fundamentação. Analiso, primeiramente, o juízo de admissibilidade para conhecer, ou não, do recurso especial de divergência no que foi previamente admitido e, se superado este, enfrentar o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

**VOTO**

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, Relator.

**Da análise do conhecimento**

O recurso especial de divergência do Contribuinte tem por finalidade hodierna a reforma do **Acórdão CARF nº 2301-011.351**, a partir de paradigmas apresentados para rediscutir temáticas rotuladas pelo despacho de admissibilidade, a saber:

**(i) Matéria: “Da indevida caracterização de vínculo empregatício de sócio de empresa prestadora de serviços RTE Consultoria Ltda, relativamente ao segurado Raul Tessari”**

**(i) Paradigma (1): Acórdão 2301-003.824**

**(ii) Matéria: “Decadência – Não comprovação de dolo, simulação ou fraude para afastar a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN”**

**(ii) Paradigma (1): Acórdão 2401-002.927**

O exame de admissibilidade exercido pela Presidência da Câmara foi prévio, competindo a este Colegiado a análise acurada e definitiva quanto ao conhecimento, ou não, do recurso especial de divergência interposto.

O Decreto nº 70.235, de 1972, com força de lei ordinária, por recepção constitucional com referido *status*, normatiza em seu art. 37 que “[o] julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).”

Neste sentido, importa observar o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF).

De forma global em relação as temáticas, importante dizer, quanto aos pressupostos extrínsecos, que o recurso se apresenta tempestivo, como indicado no despacho de admissibilidade da Presidência da Câmara, que adoto como integrativo apenas neste específico ponto (§ 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999, com aplicação subsidiária na forma do art. 69), tendo respeitado o prazo de 15 (quinze) dias, na forma exigida no § 2º do art. 37 do Decreto nº 70.235, de 1972, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, a despeito de ser necessário anotar que, conforme a Súmula CARF nº 110, no processo administrativo fiscal é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte/sujeito passivo.

Ademais, outros requisitos recursais também são observados, como a sucumbência, entretanto, é necessário analisar de forma individualizada o mais importante dos pressupostos processuais para o específico recurso de fundamentação vinculada e de cognição restrita, qual seja, a existência, ou não, do dissídio jurisprudencial.

Dito isso, passo para a específica análise por capítulos.

**Matéria 1: Da indevida caracterização de vínculo empregatício de sócio de empresa prestadora de serviços RTE Consultoria Ltda, relativamente ao segurado Raul Tessari**

Para a temática (i), objetiva-se demonstrar a alegada divergência jurisprudencial utilizando como paradigma decisão da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção, consubstanciada no **Acórdão nº 2301-003.824**, Processo nº 11020.725149/2011-44 (e-fls. 1.365/1.381), cujo aresto contém a seguinte ementa no essencial:

**Tema (1): Ementa do acórdão paradigma**

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/12/2005 a 31/12/2006

(...)

DA NÃO CARACTERIZAÇÃO DA RELAÇÃO TRABALHISTA.

A desconsideração da personalidade jurídica é comportamento extremo, utilizado somente quando comprovada cabalmente que a relação existente entre as partes trata-se de contrato de trabalho e não de prestação de serviço regido pelas normas cíveis.

Para desconsiderar a personalidade necessário a comprovação de subordinação jurídica, pessoalidade, caráter não eventual e habitual e outros do gênero.

No caso em tela foram desconsideradas as pessoas jurídicas onde os sócios diretores já foram funcionários da Recorrente e, no lançamento, apareceram como empresas prestadoras de serviços. Sendo assim, num contrato conseguiu a Recorrente demonstrar que de fato não havia os quesitos necessário para configurar contrato de trabalho, noutra não.

(...)

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Referido precedente (*Acórdão nº 2301-003.824*) foi reformado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF (*2ª Turma, Acórdão nº 9202-005.082*), conquanto em temática diversa (*sobre assunto em torno do cálculo da multa mais benéfica*). O paradigma no que importa no momento resta não reformado e estabilizado. O trecho da ementa acima transcrito se relaciona a parte do julgado no que interessa ao debate atual.

Muito bem. O Recurso Especial de Divergência, para a matéria e precedente previamente admitidos, na análise definitiva de conhecimento, em relação a temática em referência, **não** atende a todos os pressupostos de admissibilidade.

A divergência jurisprudencial não resta demonstrada. Veja-se.

O acórdão recorrido (fatos geradores 2007) ao tratar do vínculo de segurado empregado estabelecido diretamente entre o Sr. Raul Tessari com a autuada – considerando que a “RTE Consultoria Ltda” seria mera interposta pessoa jurídica –, estabelece racional no qual estaria provado pelas provas particularizadas nos autos que houve uma relação mascarada com utilização de PJ, inclusive sustenta que elementos fáticos demonstram que a contratação da PJ não passa de mero instrumento simulatório, através de atos de interposição, para remunerar a prestação de serviços pessoais, não eventuais e subordinados da pessoa física na condição de sócio da PJ à autuada, utilizando-se a PJ somente para a redução da carga tributária.

Há a descrição de uma premissa decisória na qual, pautado em provas circunstanciais do processo do acórdão recorrido, chega-se à conclusão de que a interposição é verídica, pois a relação seria pessoal e direta entre o segurado empregado e a autuada, sendo a interposta mera simulação.

Ao que se extrai do acórdão recorrido a prova que firma a convicção é o fato do Sr. Raul Tessari ter prestado serviços diretamente para a autuada, inclusive por manter um vínculo anterior pessoal de trabalho com ela, sendo a pessoa jurídica interposta contratada apenas artificialmente e não em razão de seu objeto social ou das atividades que pudesse oferecer como uma pessoa jurídica em atividade. A cláusula contratual com a PJ não daria espaço para a substituição do Sr. Raul Tessari e essa não teria se observado na prática. Conclui-se que ele não foi substituído na relação que possuía originalmente com a autuada e que havia subordinação jurídica. Haveria falta de congruência entre o que foi formalizado juridicamente e a realidade fática.

Tem-se, ainda, ao que se extrai do acórdão recorrido, que suas conclusões se pautam, também, nas conclusões probatórias consideradas comprovadas pela DRJ. Neste sentido, a decisão de primeira instância assenta que houve pessoalidade constatada no contrato de prestação de serviços firmado em razão do conhecimento e capacidade, unicamente, do “sócio”, pessoa física, que compunha a PJ contratada e que seria, na realidade e de acordo com os interesses da autuada, o verdadeiro prestador de serviços, conforme o item “Considerações”, integrante do contrato (*é referenciado pela DRJ o instrumento firmado com a RTE Consultoria Ltda no e-fls. 180 a 185*).

A DRJ, outrossim, anota que há provas de que o Sr. Raul Tessari desempenhou relação contratual com vínculo trabalhista para a autuada, durante 31 anos, em cargos de gerência, de diretoria e do Conselho de Administração e que o contrato celebrado com a PJ dele e a autuada contém cláusula de interveniência, na qual se caracteriza a subordinação e a pessoalidade ao firmar que o interveniente prestará os serviços (o Sr. Raul Tessari assina como interveniente e como sócio administrador da PJ, que na ocasião do contrato assinado sequer existia, e-fl. 180).

Consta que toda a prestação de serviços foi pessoal e direta com predomínio da pessoalidade e exclusividade, ademais haveria prova de prestação não eventual, pois o Sr. Raul

Tessari obrigou-se, pelo período de 40 (quarenta) meses, a prestar serviços nas áreas administrativa, financeira, planejamento tributário, planejamento estratégico, planejamento societário, constituição e administração de *joint ventures*, mercado de capitais, dentre outras áreas de sua especialidade.

Ainda, fala-se de ter sido comprovado que, a partir da cláusula nº 5.1, do Contrato de Prestação de Serviços, que o sócio majoritário Sr. Raul Tessari, principalmente, estava obrigado a ficar à disposição da atuada contratante até mesmo após o término do contrato, sendo cláusula que extrapola a vinculação com a pessoa jurídica prestadora dos serviços, para abranger, além dela, o sócio majoritário. Houve, igualmente, provas de exclusividade, não concorrência e inexistência de cronograma de serviços firmado entre “empresas” que deveria ser formatado conforme contrato.

Consta, ainda, como fato provado, o relato de que a “RTE Consultoria Ltda” tem contrato social de constituição com data de assinatura em 08/04/2004 e requerimento de arquivamento em 06/05/2004, dentro do prazo de 30 (trinta) dias contados da data da assinatura (art. 1.151, §§ 1º e 2º, do Código Civil), sendo o arquivamento formal em 08/06/2004, com efeito retroativo. Todavia, a data de assinatura do Contrato de Prestação de Serviços com a atuada foi em 24/05/2004, quando ainda em processo de constituição, mesmo com o efeito retroativo futuro, inclusive a qualificação da contratada no contrato de prestação de serviços é “Sociedade limitada, em fase de constituição”, sem mencionar o nome da sociedade e, ao final, subscreve o Sr. Raul Tessari como sócio majoritário, além de assinar como interveniente, já que havia as cláusulas de exclusividade, não concorrência e pessoalidade a serem prestadas diretamente por ele.

Doutro lado, pretendendo demonstrar divergência jurisprudencial entre Turmas, a partir da interpretação da legislação tributária, o recorrente apresenta o acórdão paradigma (*que diz ser do mesmo contexto, com fatos gerados em 2005 e 2006*).

No paradigma se relata que a atuada (mesmo sujeito passivo) teria se utilizado de pessoas jurídicas interpostas, constituídas com o fim único de receber os pagamentos decorrentes de serviços pessoalmente prestados pelos sócios administradores destas pessoas jurídicas, os quais mantinham vínculos anteriores pessoais de trabalho com a empresa, que foram substituídos por prestações de serviços de assessoria e consultoria.

Reporta-se em relatório que as contratações das pessoas jurídicas não passam de mero instrumento simulatório, através de atos de interposição, para remunerar a prestação de serviços pessoais, não eventuais e subordinados dos sócios das pessoas jurídicas diretamente para a atuada.

No paradigma se debate a situação contratual da “RTE e Consultoria Ltda” e a posição do “Sr. Raul Tessari” e da atuada (mesmo sujeito passivo).

Em termos de voto condutor duas situações são apresentadas sobre o assunto, com as respectivas conclusões.

Veja-se a primeira conclusão do paradigma, a saber:

v) [tese recursal] DA NÃO CARACTERIZAÇÃO DA RELAÇÃO TRABALHISTA

(...)

No caso em tela foram desconsideradas as pessoas jurídicas onde os sócios diretores já foram funcionários da Recorrente e, no lançamento, apareceram como empresas prestadoras de serviços, onde numa o sócio é o Sr. Raul Tessari e noutra o Sr. Moacir Valdemiro Moroni.

Diz que na relação trabalhista mister que exista a não eventualidade da prestação de serviço, a dependência jurídica do empregado em relação ao empregador e, a contraprestação retributiva de natureza salarial paga pelo empregador ao empregado.

Junta doutrina e jurisprudência sobre o assunto.

Entretanto, não é isto que informa o Relatório Fiscal da autuação, onde se apurou que a Recorrente interpôs relação trabalhista com as pessoas físicas que lhe prestaram serviço como se pessoas jurídicas fossem.

Segundo consta do relatório as pessoas jurídicas interpostas foram constituídas com fins únicos de receber os pagamentos realizados pela Recorrente pelos serviços pessoalmente prestados pelos seus socios-administradores, os quais mantinham vínculos anteriores pessoais de trabalho com ela, que foram substituídos por prestações de serviços de assessoria e consultoria.

Houve a formalização de contratos de prestação de serviços e outras avencas através da contratação de PJ, mas, dos fatos apurados pela fiscalização revelam que os reais prestadores de serviços são as pessoas físicas sócias, as quais foram incluídas nos contratos firmados como INTERVENIENTES ANUENTES, contudo as mesmas assumem diversas obrigações pessoalmente: a) a de prestar o trabalho; b) exclusividade na prestação de serviços; c) abdicação de participar em outras sociedades ou emprego em empresas concorrentes e outros quejandos.

Ora, a Recorrente exigiu contratualmente da Pessoa Jurídica a prestação de serviço do seu único representante legal, com subordinação de relação trabalhista, o que configura o vínculo de contrato de trabalho, desconsiderando a personalidade jurídica contratada.

Ademais, para por uma pá de cal, há nos autos contrato de trabalho com o Sr. Moroni, em 1968 e rompido em 1987 e posteriormente a contratação em 2003, sem a rescisão contratual. Não deixando dúvida da relação trabalhista existente com este funcionário.

Quanto ao Sr. Raul Tessari a mesma sorte teve, já que as condições de contratação são as mesmas, ou seja, configuram o vínculo empregatício, ao contrário do que revela o contrato de trabalho e apresenta em sua defesa e recurso a Recorrente.

Desta forma, não assiste razão a Recorrente.

Desta primeira conclusão, o alegado paradigma não serve ao recorrente, pois tem entendimento no ponto específico que converge com o acórdão recorrido.

Veja-se a segunda conclusão do paradigma, a fim de se perquirir a sua viabilidade para confrontação comparativa com o acórdão recorrido e se a segunda conclusão retifica a primeira inteligência, a saber:

vi) [tese recursal] DO CONTRATO DE TRABALHO FIRMADO COM AS EMPRESAS RTE E CONSULTORIA LTDA. E MOPAR CONSULTORIA E REPRESENTAÇÃO LTDA

Diz que a Fiscalização indevidamente alegou que os contratos de prestação de serviços com as empresas RTE e MOPAR serviu para mascarar continuação de contrato de trabalho, mas está equivocada, pois cada empresa foi contratada para prestar serviços na sua especialidade, faltando entre outros requisitos a pessoalidade, eis que os contratos não exigiam a mesma, mas sim a preferência.

Trata ainda, quanto a pessoalidade, que o serviço deve ser prestado por uma pessoa, ou seja, caráter personalíssimo, o que não é o caso, pois no contrato ficou claro a preferência e não a pessoalidade.

De fato, no contrato consta a preferência, mas a Fiscalização constatou que somente o Sr. Tessari e o Sr. Morani, cada qual, eram únicos trabalhadores daquelas empresas contratadas e somente eles trabalhavam para Recorrente, submetendo-se às regras da legislação trabalhista. E, ficou claro também que quem prestava o serviço era a pessoa física e não os funcionários das pessoas jurídicas contratadas, porque cada pessoa jurídica contratada tinha somente um funcionário, quais sejam os seus respectivos sócios majoritários e únicos empregados.

Alega ainda a não eventualidade, porque a eventualidade da prestação de serviços das empresas contratadas revela-se em várias oportunidades, mormente porque elas (empresas contratadas) nunca cumpriram horário, bem como nunca mantiveram sede na sede da Recorrente, ao contrário, suas sedes eram em outro local, e que eventualmente um ou outro funcionário das contratadas compareciam na Recorrente.

Para a Recorrente, revela-se eventual ainda porque a empresa do Sr. Tessari apresentou Notas Fiscais de prestação de serviços para outras empresas.

De fato, há nos autos, após a impugnação, Notas Fiscais de prestação de serviço da empresa do Sr. Tessari para outras empresas, o que desfigura a pessoalidade, eis que, considerando, como está sendo considerado, empresa formada por uma só pessoa física, deixaria de ser pessoal.

Por outro lado, aceitando a argumentação da defesa de que haviam outros prepostos na empresa do Sr. Tessari, deixaria de existir o caráter pessoal, pois poderia ir qualquer outro funcionário da empresa contratada para a contratante.

Então, quanto a empresa RTE e Consultoria Ltda. deixa de existir a pessoalidade.

Quanto a subordinação jurídica, segundo a Recorrente, ela se traduz em absoluta liberdade com que as duas pessoas jurídicas contratadas sempre conduziram suas atividades na prestação de serviços a ela, e que a Fiscalização não conseguiu demonstrar a existência dela (subordinação jurídica).

Para melhor reflexão, mister que tenhamos que o verbo “*subordinar*”, de origem latina que significa “*estabelecer uma ordem de relação entre dois seres vinculados, em que um passa a ser inferior, e o outro, superior, implicando em dominar, submeter, rejeitar, determinar, autorizar e outros quejandos*”. No caso da relação de trabalho a subordinação jurídica está atrelada ao fato de dependência econômica para contraprestação de serviço e dever de obediência as regras do trabalho e para o trabalho a se desenvolver.

Não poderia deixar de mencionar o jurista argentino Juan Ramirez Gronda, que tenho como perfeita a relação que trás sobre a subordinação jurídica, onde, para ele “*a subordinação jurídica consiste cabalmente no direito patronal de dar instruções e na correlata obrigação do empregado de acatálas*”. Afirma, ainda, que o empregador dispõe e fiscaliza a forma de prestação do trabalho como um credor de uma prestação contratual. (*apud* SANCHES, 2002, p. 95).

Restou evidente a insubordinação jurídica existente entre a Recorrente e a empresa RTE Consultoria, mas mesma sorte não conseguiu demonstrar quanto a empresa do Sr. Moroni, já que não se trouxe nenhuma prova para desfigurar a subordinação jurídica, a eventualidade e a pessoalidade.

Com razão em parte a Recorrente, já que, das suas argumentações valiosas e técnicas, acompanhadas de documentos, conseguiu demonstrar que a empresa RTE Consultoria não tinha pessoalidade, subordinação jurídica e nem pessoalidade. Mas, de outro giro, quanto a empresa Mopar a mesma sorte não teve.

[...]

viii) [tese recursal] DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Diz que o planejamento tributário, desde que não esteja contrário a legislação tributária poderá ser feita ao livre arbítrio do contribuinte, e foi isto que fez.

Mas a fiscalização entendeu ao contrário, ou seja, a existência de simulação, onde forjou contrato de prestação de serviço com duas supostas empresas, cujos sócios majoritários eram os prestadores de serviço, sendo ex-

funcionários, o que configurou prestação de serviço com vínculo empregatício ao invés de negócio jurídico cível.

Pelas razões antes expostas, tenho que houve a simulação em um contrato e noutra a Recorrente conseguiu provar que não havia o leque de requisitos necessários para demonstrar a relação trabalhista.

Desta outra conclusão, o alegado paradigma poderia servir ao recorrente, porém há um detalhe importante que o desqualifica como precedente para fins de comprovação da divergência. Explico.

A segunda parte do paradigma afasta a tributação em relação a “RTE Consultoria Ltda”, cujo sócio era o Sr. Raul Tessari, não reconhecendo vínculo de segurado deste último com a autuada, porque teria sido comprovado naqueles autos, por meio de notas fiscais de prestação de serviços, que a “RTE Consultoria Ltda” prestava serviços para terceiros – presumindo-se que contemporaneamente aos fatos geradores autuados –, inclusive se falando na existência de outros prepostos, de modo que desconfigurou a pessoalidade, a subordinação e a não eventualidade.

Ou seja, foi baseado em contexto específico de provas daquele caderno processual.

O ponto nefrágico é que esse contexto específico de provas (*outros prepostos e notas fiscais emitidas pela “RTE Consultoria Ltda” para outras tomadoras de serviços*) não é reportado no voto da decisão recorrida e não cabe em recurso especial revolver provas, a fim de aferir se o recorrente apresentou similar elementos probatórios neste processo. Se o fez e o acórdão recorrido não abordou na decisão, então caberia ter suscitado omissão em não apreciação das provas via embargos de declaração.

Esse *distinguish* é essencialmente delicado e importante afastando o acórdão indicado como paradigma de assumir essa qualificação de precedente necessário para modificar o caso em análise, de modo que o tema é de não conhecimento por ausência de divergência jurisprudencial a partir de similitude fático-jurídica adequada.

Veja-se que não fossem as específicas provas que teriam sido juntadas e apreciadas em segundo momento decisório no caso do paradigma, o acórdão indicado como paradigmático, em capítulo primevo, estava preliminarmente, embora de forma provisória, reconhecendo o vínculo de segurado empregado com a autuada (situação similar ao do recorrido e desfavorável ao recorrente).

Consta que somente após apreciar um conjunto probatório de notas fiscais de serviços emitidas por “RTE Consultoria Ltda”, e ter acesso à informação sobre existir outros prepostos na “RTE Consultoria Ltda”, entende por corrigir o reconhecimento de vínculo de segurado com o sócio dela e a autuada para afastá-lo, pois entendeu que se desconfigurou a pessoalidade, a subordinação e a não eventualidade ao ter como provado que a prestadora servia a outros contratantes e tinha prepostos diversos.

Esse contexto de prestação de serviços para outros contratantes e com outros prepostos foi fundamento decisório do indicado paradigma e um desenho probatório de igual similaridade não consta abordado no voto condutor do recorrido.

Não se pode afirmar que no acórdão recorrido tenha sido produzido, para seus fatos geradores (época diferente do paradigma), igual conjunto de provas. Se foi produzida a prova e o acórdão recorrido não a apreciou, caberia embargos de declaração no tempo e modo corretos, não sendo o recurso especial instrumento para revolver o caderno processual e aferir a existência ou não de provas e se foi, ou não, provado determinados fatos.

Apenas se houvesse a abordagem no voto do acórdão recorrido sobre tais provas e elementos (*notas fiscais para outros contratantes e outros prepostos atuando pela RTE Consultoria*) poderia se conhecer do recurso.

Apenas com similar reporte de provas e interpretação divergente delas, poderia se falar em conhecimento. Neste horizonte, estaríamos a resolver a divergência quanto ao correto *standard* probatório para casos de interposição de pessoa jurídica com elementos probatórios tais como a prestação de serviços para outros contratantes por meio de mais de um preposto. O *standard* probatório pode ser aferido como norma jurídica apta ao conhecimento, mas não é o caso dos autos, pois, novamente, não há relato de igual conjunto de provas e elementos a partir da leitura do voto do acórdão recorrido e do voto do acórdão indicado como paradigma.

Há uma diferença sensível no reporte fático-jurídico probatório que deu azo ao conteúdo decisório do acórdão indicado como paradigma e que não é abordado no acórdão recorrido.

A meu sentir, a particularidade ocasiona dessemelhança ou, por outras palavras, o anacronismo e, assim, inviabiliza o comparativo. Logo, não há a comprovação da divergência jurisprudencial.

Por conseguinte, não reconheço o dissenso jurisprudencial para deixar de conhecer do recurso especial de divergência em relação a matéria 1.

**Matéria 2: Decadência – Não comprovação de dolo, simulação ou fraude para afastar a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN**

**Para a temática (ii)**, objetiva-se demonstrar a alegada divergência jurisprudencial utilizando como paradigma decisão da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção, consubstanciada no **Acórdão nº 2401-002.927**, Processo nº 12259.003382/2009-27 (e-fls. 1.383/1.420), cujo aresto do precedente contém a seguinte ementa no essencial:

**Tema (2): Ementa do acórdão paradigma**

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias  
Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2002

(...)

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. DIFERENÇAS DE TRIBUTOS. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. OCORRÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE FRAUDE, DOLO OU SIMULAÇÃO.

Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, havendo a ocorrência de pagamento e afastada a imputação de fraude, dolo ou simulação, é entendimento uníssono deste Colegiado a aplicação do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário, ressalvados entendimentos pessoais dos julgadores a propósito da importância ou não da antecipação de pagamento para efeito da aplicação do instituto, sobretudo após a alteração do Regimento Interno do CARF, notadamente em seu artigo 62-A, o qual impõe à observância das decisões tomadas pelo STJ nos autos de Recursos Repetitivos – REsp nº 973.733/SC.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. SIMPLES DESCONSIDERAÇÃO DE VÍNCULO PACTUADO – PESSOAS JURÍDICAS E CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS. LEI Nº 11.196/2005. APLICAÇÃO RETROATIVA.

A simples procedência de notificação fiscal, estribada na desconsideração de personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços, com a consequente caracterização de segurados empregados, sem que haja uma perfeita demonstração da conduta do contribuinte com o fito de sonegar tributos, não é capaz de comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação de maneira a deslocar o prazo decadencial do artigo 150, § 4º, para o artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional. Ademais, o artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, o qual oferece guarida a aludido procedimento, exige tão somente a demonstração da existência dos requisitos do vínculo laboral para que seja procedente o lançamento, nada dissertando a respeito da simulação, que poderá ou não vir a ser demonstrada, não implicando, necessariamente, que um fato conduz a outro, sem que ocorra um aprofundamento em relação à imputação do crime fiscal, mormente quando a legislação de regência, posteriormente, veio a legitimar a conduta da notificada nos termos do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005.

NORMAS PROCEDIMENTAIS DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. CARACTERIZAÇÃO SEGURADOS EMPREGADOS. POSSIBILIDADE.

Constatando-se a existência dos elementos constituintes da relação empregatícia entre o suposto “tomador de serviços” e o tido “prestador de serviços”, deverá o Auditor Fiscal desconsiderar a personalidade jurídica da empresa prestadora de serviços, enquadrando os trabalhadores desta última como segurados empregados da tomadora, com fulcro no artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, c/c Pareceres/CJ nºs 330/1995 e 1652/1999.

CARACTERIZAÇÃO DA RELAÇÃO DE EMPREGO. AFASTAMENTO DA NORMA PREVISTA NO ART. 129 DA LEI N.º 11.196/2005.

Tendo o fisco demonstrado a existência dos pressupostos da relação empregatícia entre sócio da empresa prestadora e a contratante, afasta-se a aplicação do art. 129 da Lei n.º 11.196/2005, posto que esse dispositivo é destinado a regular a relação de prestação de serviço entre pessoas jurídicas.

Recursos de Ofício Negado e Voluntário Provido em Parte.

Muito bem. O Recurso Especial de Divergência, para a matéria e precedente previamente admitidos em referência, a meu aviso, na análise definitiva de conhecimento que ora exerço e submeto ao Colegiado, atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Especialmente, em relação a divergência jurisprudencial, ela restou demonstrada, conforme bem destacado no despacho de admissibilidade da Presidência da Câmara.

Ora, os casos fáticos-jurídicos debatem norma geral de direito tributário sobre ocorrência, ou não, de decadência do lançamento no âmbito de fiscalização de contribuições sociais previdenciárias, sendo que, em ambas as situações, há o contexto da interposição de pessoas jurídicas no qual a auditoria fiscal entende que existe vínculo de segurado empregado efetivamente ocorrido diretamente entre a pessoa física sócia da interposta pessoa jurídica e a autuada, que é a contratante formal dos serviços da interposta pessoa jurídica, para que a pessoa física lhe preste serviços sob subordinação, pessoalidade, não eventualidade (habitualidade), sob remuneração.

O acórdão paradigma entende que, apesar de ser possível afastar a formalidade da interposta pessoa jurídica e estabelecer o vínculo direto do sócio dela diretamente com a contratante dos serviços, quando a pessoa física é quem, em verdade, presta os serviços diretamente e sob as condições do art. 12, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 8.212 (prestação de serviços “*em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração*”), não há necessariamente que se aplicar o art. 173, I, do CTN, pois, para tanto, não estará, por si só, demonstrada a simulação, fraude ou dolo. Esses elementos, para o paradigma, precisam ser comprovados individualizadamente, com elementos próprios, e a mera procedência do lançamento não resulta em conclusão de simulação, dolo ou fraude.

Deveras, entende o paradigma que a mera requalificação dos fatos pela auditoria não pressupõe simulação, dolo ou fraude, pois é poder e dever da autoridade fiscal a requalificação jurídica de situações formais postas, especialmente diante da autorização permissiva no art. 229, §2º, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, o qual oferece guarida ao aludido procedimento e exige tão somente a demonstração da existência dos requisitos do vínculo de segurado empregado (*Lei nº 8.212, art. 12, I, “a”, por exemplo*) para que seja efetuado o enquadramento como segurado empregado. Esse enquadramento, por si só, com a procedência do lançamento não espelha ocorrência de simulação a atrair o art. 173, I, do CTN, para contar o prazo decadencial.

Por isso, o acórdão paradigma conclui que a simples procedência do lançamento, no contexto de enquadramento, com a caracterização do vínculo de segurado empregado, não seria capaz de confirmar haver dolo, fraude ou simulação a atrair o art. 173, I, do CTN; ou, por outras palavras, por si só, não induz simulação. Conclui o paradigma que deve haver demonstração da simulação e o só contexto do vínculo direto requalificado (o enquadramento) não é ato simulatório.

**Por sua vez, o acórdão recorrido** relata o contexto do lançamento para afirmar se tratar o reporte como ato simulatório. Afirma que em decorrência da interposição das PJ a pessoa física não tem a relação de segurado empregado com a atuada reconhecida como deveria ser, impondo a necessidade de lançar. Isso caracterizaria o mascaramento pela utilização de pessoa jurídica interposta, o que resulta na contagem pelo art. 173, I, do CTN.

Dito de outra forma, em ambos os acórdãos houve a caracterização de segurados empregados contratados sob a roupagem de pessoa jurídica interposta, sendo que, no acórdão recorrido, considerou-se que esse fato já representaria ocorrência de simulação, atraindo a aplicação do art. 173, I, do CTN, para o cálculo da decadência, enquanto, no paradigma, ao contrário, tal conduta não foi considerada suficiente para caracterizar a simulação.

As teses jurídicas, portanto, são antagônicas e o conjunto fático necessário ao contexto interpretativo da norma de decadência se equivale. O recorrente consegue demonstrar o prequestionamento e as divergências são perceptíveis.

Por conseguinte, reconheço o dissenso jurisprudencial para conhecer do recurso especial de divergência em relação a matéria 2.

### Mérito

Quanto ao juízo de mérito, relacionado a alegada divergência jurisprudencial, passo a específica apreciação.

**- “Decadência – Não comprovação de dolo, simulação ou fraude para afastar a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN”**

Em relação a temática 2, o recorrente, em suma, sustenta que há equívoco na interpretação da legislação tributária pela decisão recorrida, especialmente por força dos precedentes invocados.

Sustenta que, em contexto de simples procedência do lançamento, calcada na interposição de pessoa jurídica, caracterizando sócios da interposta como segurados empregados da atuada, não seria possível realizar a contagem do prazo decadencial pelo art. 173, I, do CTN, sem irrepreensível demonstração pela fiscalização do dolo do contribuinte.

Alega que a mera requalificação do vínculo da interposta para a atuada ou a observação da ocorrência do fato gerador na atuada, por si só, não seria sinais de dolo,

simulação ou fraude, mas uma consequência autorizada pelo Decreto nº 3.048, pelo seu art. 229, §2º, que permite requalificar situações concretas para fatos efetivamente observados e ocorridos.

Sustenta não ter sido demonstrado o dolo, a simulação ou a fraude para atrair a contagem pelo art. 173, I, do CTN.

Muito bem. Entendo que não assiste razão ao recorrente.

Ora, em contexto de interposição de pessoa jurídica de forma abusiva, ilícita, entendo que há um consequente pressuposto de simulação, inclusive enquanto ato ilícito que é a figura do ato simulatório, caso contrário não haveria o enquadramento como segurado empregado, na forma do art. 229, §2º, do Decreto nº 3.048, tampouco teria sido observado os elementos do art. 12, I, “a”, da Lei nº 8.212, a fim de imperar a requalificação para fatos efetivamente observados.

A interposição, por si só, não é necessariamente um ato ilícito. Há interposições válidas. A palavra pode ser dita como polissêmica. Mas, ela se torna ilícita (interposição ilícita) quando é utilizada com o objetivo de violar a lei, em contexto coligado com prática de ato simulatório. A simulação, repita-se, é ato ilícito.

A necessidade de demonstrar apenas os elementos do art. 12, I, “a”, da Lei nº 8.212, não implica em afastar o reconhecimento lógico do ato simulatório, o qual decorre da interposição de pessoa jurídica de forma ilícita utilizada de forma abusiva para afastar o vínculo previdenciário de segurado decorrente da verídica relação jurídica observada no caso concreto, com elementos de subordinação, pessoalidade, exclusividade, em contexto que denota vulnerabilidade da pessoa física, tal como, formatada a contratação e exposta a situação concreta.

No caso dos autos, a interposição também restou configurada em relação aos expatriados e ao Sr. Moacir Valdemiro Moroni, inclusive, no particular, com situação estabilizada, de modo que o fato jurídico consolidado extraído do Colegiado *a quo* assenta que o dado concreto é no sentido de que houve uma simulação para afastar o real vínculo de segurado empregado.

Para tanto, houve contexto de utilização de contratação de interpostas pessoas jurídicas que não eram as reais prestadoras de serviços, de modo que há sim elemento de simulação. Os próprios contratos de trabalho dos expatriados não foram encerrados, sendo mantidos suspensos ou fracionados de modo extremamente peculiar com clareza de ilicitude civil.

Portanto, o fato jurídico consolidado é que há simulação para afastar o vínculo de segurado empregado por meio de utilização de interposta pessoa jurídica com meios de abuso. Esse reporte é o que consta do lançamento motivado pela autoridade fiscal.

Qual a consequência jurídica que deve ser dada a partir de tal fato jurídico?

Para o fato jurídico assentado, motivado pela autoridade fiscal em contexto de simulação, entendo que a contagem do prazo decadencial deve seguir a regra do art. 173, I, do CTN, haja vista que, sob condição firmada de interposição de pessoa jurídica de modo abusivo (ilícito), deve ser reconhecida a simulação indicada pelo agente fiscal, pois se está diante de ato

ilícito, de uma fraude, falsa realidade que se descortina pela observação empírica do que efetivamente ocorre, com conluio e combinação contratual para afastar a relação jurídica verdadeira que demonstra um vínculo previdenciário a ser tutelado, inclusive pela vulnerabilidade do segurado empregado em situação de exclusividade e não concorrência, subordinada e pessoalizada, como foi reportado no acórdão recorrido.

Trata-se de coerência normativa, a partir do reconhecimento da interposição de pessoa na forma reportada com abuso e ilícito aplicar a contagem pela regra decadencial do art. 173, I, do CTN.

É corolário lógico que a simulação precisa ser demonstrada, sob pena de não se sustentar. O ponto nefrágico é que o caso dos autos aponta a constatação da própria simulação, pois, ao reconhecer o vínculo, se reconhece a ilicitude e, por isso, se reconhece o ato simulatório.

O acórdão recorrido precisa seguir uma única coerência normativa, uma só lógica e, a meu sentir, o fez com precisão técnica, haja vista que reconheceu a interposição de pessoa ilícita por meio do ato simulatório e, então, empregou a contagem da decadência pelo art. 173, I, do CTN.

Sendo assim, sem razão o recorrente (Contribuinte).

#### **Conclusão quanto ao Recurso Especial**

Em apreciação racional da alegada divergência jurisprudencial, motivado pelas normas da legislação aplicáveis à espécie, conforme relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em suma, não reconheço a similitude fático-jurídica suficiente para estabelecer o dissenso jurisprudencial em relação a temática 1 (*“Da indevida caracterização de vínculo empregatício de sócio de empresa prestadora de serviços RTE Consultoria Ltda, relativamente ao segurado Raul Tessari”*), de modo que não conheço do recurso especial de divergência do contribuinte para o paradigma indicado na referida temática; por outro lado, reconheço o dissídio e conheço do recurso especial de divergência do contribuinte para o paradigma indicado na temática 2 (*“Decadência – Não comprovação de dolo, simulação ou fraude para afastar a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN”*); no mérito, nego-lhe provimento. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

#### **Dispositivo**

Ante o exposto, NÃO CONHEÇO do Recurso Especial do Contribuinte na temática 1 (*“Da indevida caracterização de vínculo empregatício de sócio de empresa prestadora de serviços RTE Consultoria Ltda, relativamente ao segurado Raul Tessari”*) e, no mérito, NEGO-LHE provimento.

É como Voto.

*Assinado Digitalmente*

**Leonam Rocha de Medeiros**

**DECLARAÇÃO DE VOTO**

Conselheira **Ludmila Mara Monteiro de Oliveira**

Em razão do pedido de vista por mim formulado, venho registrar a análise por mim ultimada que, no mesmo sentido do judicioso voto do em. Relator, concluiu pelo preenchimento dos pressupostos intrínsecos e extrínsecos de admissibilidade quando à segunda temática abordada do recurso especial do sujeito passivo:

| ACÓRDÃO RECORRIDO Nº 2301-011.351   | ACÓRDÃO PARADIGMA Nº 2401-002.927  |
|---|--|
| <p><b>RELATÓRIO</b></p> <p>A fiscalização lavrou Representação Fiscal para Fins Penais, com fins de dar conhecimento ao Ministério Público Federal dos fatos apurados e comprovados no presente Relatório Fiscal, que configuram, em tese, crime de Sonegação de Contribuição Previdenciária (...).</p> <p>(...)</p> <p>A DRJ Bahia, na análise da impugnatória, manifesta seu entendimento n sentido de que:</p> <p><b>Da decadência.</b></p> <p>Quanto à referência feita na peça impugnatória ao Acórdão proferido no Recurso Especial nº 973.733, julgado como repetitivo (artigo 543C do CPC), e que tratou do prazo decadencial quinquenal para o fisco constituir o crédito tributário, cabe ressaltar que desde a Súmula Vinculante nº 8, editada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e publicada no DOU em 20/06/2008, dotada de eficácia imediata e obrigatória para os órgãos do Poder Judiciário e da Administração Pública, conforme determina o artigo 103-A da Constituição Federal de 1988, às contribuições previdenciárias passaram a ser aplicados os prazos quinquenais de decadência insculpidos nos artigos 150, § 4º, e 173 do Código Tributário Nacional.</p> <p>Conforme mencionado no item 4 do Relatório Fiscal “através da formalização de contratos de prestação de serviços e outras avencas com as PJ, perseguem as partes uma desoneração</p> | <p><b>RELATÓRIO</b></p> <p>De acordo com o Relatório Fiscal, a ilustre autoridade lançadora achou por bem desconsiderar a personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços, caracterizando os respectivos sócios como segurados empregados, tendo em vista que do exame da documentação apresentada pela contribuinte, verificou-se a existência dos requisitos do vínculo empregatício entre àqueles e a recorrente, inscritos no artigo 12, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 8.212/91, quais sejam, a não eventualidade, a subordinação, a pessoalidade e a onerosidade.</p> <p>(...)</p> <p><b><u>Preliminarmente, pugna pela aplicabilidade do prazo decadencial inserto no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, em detrimento aos preceitos do artigo 173 do mesmo Diploma Legal, aduzindo inexistir comprovação de ocorrência de fraude ou simulação nos atos praticados pela recorrente,</u></b> sobretudo quando a edição da Lei nº 11.196/2005 contemplou a possibilidade e licitude da prestação, por pessoas jurídicas, de serviços intelectuais, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios da sociedade prestadora de serviços.</p> <p><b>VOTO</b></p> <p><b><u>Assim, impende analisar os autos detidamente de maneira a elucidar se o</u></b></p> |

tributária ilícita (expressamente demonstrada nos contratos), já que os fatos apurados pela fiscalização revelam que os reais prestadores de serviços são as pessoas físicas que compõem o contrato firmado, INTERVENIENTES ANUENTES, e assumem diversas obrigações, pessoalmente, inclusive a de prestar o trabalho, exclusividade na prestação, abdicação de participar em outras sociedades ou emprego em empresas concorrentes e etc.”

**No item 5 do referido Relatório, a fiscalização afirma que em decorrência da interposição das PJ na relação trabalhista com a MARCOPOLO, as contribuições previdenciárias e as destinadas a terceiros devidas pela empresa, incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados que lhe prestam serviços, foram desoneradas, caracterizando uma relação trabalhista fraudulentamente mascarada com utilização de PJ.**

**Mais adiante, no item 37 do Relatório Fiscal, consta que “a fiscalização apurou elementos fáticos que demonstram que as contratações das PJ não passam de mero instrumento simulatório, através de atos de interposição, para remunerar a prestação de serviços pessoais, não eventuais e subordinados das pessoas físicas na condição de sócios das PJ à MARCOPOLO, utilizando-se as PJ somente para a redução da carga tributária”.**

**Essas circunstâncias (fraude e simulação), por força do disposto na parte final do parágrafo 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional CTN, afastam a aplicação do prazo decadencial contado a partir da ocorrência do fato gerador, ensejando a sua contagem na forma prevista no artigo 173, inciso I, do mesmo código.** Portanto, para o ano de 2007, o fisco teria o direito de constituir o crédito até 31/12/2012. Considerando que os Autos de Infração foram lavrados em 13 de dezembro de 2012, com ciência do autuado em 18 de dezembro de 2012, não há como

**fiscal atuante logrou comprovar que a contribuinte agiu com dolo, com o intuito de fraudar ou simular a hipótese de incidência da obrigação tributária.**

Neste ponto, aliás, mister esclarecer que o simples fato de, anteriormente às alterações na legislação acima mencionadas, não se exigir tal comprovação não é capaz de sustentar a pretensão fiscal em defesa da existência de dolo, fraude ou simulação.

Com efeito, cabe/caberia à autoridade lançadora demonstrar de forma pormenorizada suas razões no sentido de que a contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação, para efeito da conclusão/comprovação do crime arquitetado pela notificada.

Pretender atribuir um crime ao contribuinte em sede de primeira ou segunda instância, sem que a própria autoridade lançadora tivesse imputado tal conduta à notificada, comprovando e fundamentando suas conclusões, objetivando oportunizar a ampla defesa e contraditório da empresa em relação a este tema, além de representar supressão de instância, fere de morte o princípio do devido processo legal. Estar-se-ia imputando um crime ao contribuinte sem que o fiscal atuante o fizesse, razão pela qual não houve contestação em relação à matéria em nenhuma das instâncias pretéritas.

**In casu, o fato de constar do Relatório Fiscal da Notificação as razões que levaram à fiscalização a desconsiderar a personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços, caracterizando os respectivos sócios como segurados empregados da notificada não suprime o dever legal do fisco de justificar e comprovar o crime a ser imputado ao contribuinte.**

(...)

**NÃO BASTASSE ISSO, no presente caso, o que**

atender a pretensão da impugnante em ter excluído dos lançamentos fiscais os valores correspondentes ao período de janeiro de 2007 a novembro de 2007. DOCUMENTO VALIDADO Assim sendo, tendo em vista que o lançamento foi efetuado sob a premissa de que houve prática de fraude e simulação pela atuada, não há que se falar em decadência no presente caso. A discussão a respeito da efetiva ocorrência de fraude e simulação será analisada junto com as demais questões de mérito.

### MÉRITO

**Ratifico o entendimento exposto na decisão de piso** no sentido de que em decorrência da interposição das PJ na relação trabalhista com a MARCOPOLO, as contribuições previdenciárias e as destinadas a terceiros e devidas pela empresa, incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados que lhe prestam serviços, foram desoneradas, caracterizando uma relação trabalhista mascarada com utilização de PJ.

**De fato, no item 37 do Relatório Fiscal, consta que “a fiscalização apurou elementos fáticos que demonstram que as contratações das PJ não passam de mero instrumento simulatório, através de atos de interposição, para remunerar a prestação de serviços pessoais, não eventuais e subordinados das pessoas físicas na condição de sócios das PJ à MARCOPOLO, utilizando-se as PJ somente para a redução da carga tributária”.**

Assim, para o ano de 2007, o fisco teria o direito de constituir o crédito até 31/12/2012. Considerando que os Autos de Infração foram lavrados em 13 de dezembro de 2012, com ciência do atuado em 18 de dezembro de 2012, não há como atender a pretensão da Recorrente em ter excluído dos lançamentos fiscais os valores correspondentes ao período de janeiro de 2007 a novembro de 2007.

**torna ainda mais digno de realce é que a autoridade lançadora sequer fez constar e/ou informou no Relatório Fiscal a existência de Representação Fiscal para Fins Penais, o que nos leva a concluir que o próprio fiscal atuante não entendeu ter havido crime de sonegação e/ou simulação.**

No caso vertente, como se verifica do Relatório Fiscal da Notificação, o fiscal atuante por ocasião da ação fiscal constatou e examinou Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), bem como outros comprovantes de recolhimentos, implicando dizer que houve pagamento parcial de contribuições previdenciárias no período fiscalizado, ou seja, antecipação de pagamento, que, **associada à inexistência de fraude, dolo ou simulação**, como acima sustentado, impõe-se a adoção do prazo decadencial inscrito no artigo 150, § 4º, do Códex Tributário (...).

Malgrado inicialmente inclinada estar a discussão permeada de contornos de natureza fática, o que obstaria o conhecimento do apelo especial, a partir do cotejo dos arestos e

da atenta leitura dos motivos declinados pelo em. Relator, evidenciada a natureza estritamente jurídica da querela.

Acrescento que o fato de não ter sido lavrada a Representação Fiscal para Fins Penais, nos autos do processo que ensejou a prolação da decisão paradigmática, não tem relevo significativo. Isso porque, apenas mencionado como reforço argumentativo para demonstrar a ausência de conduta ensejadora da aplicação do disposto no inc. I do art. 173 do CTN, uma vez que inexistente a simulação em situação idêntica à analisada pelo acórdão recorrido. Por essas razões, ponho-me de acordo com o conhecimento da matéria: **“Decadência – Não comprovação de dolo, simulação ou fraude para afastar a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN.”**

*Assinado Digitalmente*

**Ludmila Mara Monteiro de Oliveira**