



<b>Processo nº</b>	12259.000192/2009-58
<b>Recurso nº</b>	Especial do Contribuinte
<b>Acórdão nº</b>	<b>9202-009.973 – CSRF / 2<sup>a</sup> Turma</b>
<b>Sessão de</b>	25 de outubro de 2021
<b>Recorrente</b>	GLOBO COMUNICAÇÕES E PARTICIPAÇÕES S/A
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2002

DECADÊNCIA. RELAÇÃO DE EMPREGO. CONTRATOS QUE NÃO RETRATAM A REALIDADE. ARTIGO 173, I, DO CTN.

A utilização de contratos por meio dos quais se tenta demonstrar que a relação contratual seria cível, quanto de fato é trabalhista, configura condição suficiente para atrair a aplicação do artigo 173, I do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (relator), Ana Cecilia Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

(assinado digitalmente)

Maurício Nogueira Righetti – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Maurício Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

### **Relatório**

Trata-se de recurso especial interposto pelo sujeito passivo em face do acórdão 2402-007.031, de recurso voluntário e de ofício, e que foi totalmente admitido pela Presidência da 4<sup>a</sup> Câmara da 2<sup>a</sup> Seção, para que sejam rediscutidas as seguintes matérias: (i) existência de

pagamentos antecipados parciais (art. 150, § 4º, do CTN); e (ii) inexistência de fraude ou simulação (art. 150, § 4º). Segue a ementa da decisão, nos pontos que interessam:

**LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. INEXISTÊNCIA DE DOLO. FRAUDE. SIMULAÇÃO. PRAZO.**

No caso de lançamento por homologação, se o contribuinte não tiver efetuado a antecipação de pagamento em relação à base de cálculo apurada pela fiscalização ou se tiver incorrido em dolo, fraude ou simulação, conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro do seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer do recurso de ofício. Vencidos os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci, Wilderson Botto, Renata Toratti Cassini e Gregório Rechmann Junior, que não conhecem o recurso de ofício. No mérito, por unanimidade de votos, acordaram os membros do colegiado em negar provimento ao recurso de ofício. Quanto ao recurso voluntário, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecê-lo e, por maioria de votos, em negar-lhe provimento. Vencidos os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci, Renata Toratti Cassini e Gregório Rechmann Junior, que deram provimento ao recurso voluntário.

O sujeito passivo foi autuado por falta de recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração de empregados, a cargo da empresa e as devidas a outras entidades e fundos (terceiros), NFLD DEBCAD n.º 37.093.204-8, tendo em vista que teria contratado empregados através de pessoas jurídicas interpostas.

Em seu recurso especial, o sujeito passivo basicamente alega que:

**Primeira matéria**

- conforme acórdãos paradigmas 2401-002.924 e 9202-005.293, existindo recolhimento antecipado sobre os fatos geradores, a decadência deve ser aplicada a luz do art. 150, §4º, do CTN. Para fins de caracterização de existência ou não de recolhimento antecipado, deve-se considerar o total da remuneração dos empregados, considerando-se, assim, como antecipação os recolhimentos efetuados para os segurados cujo vínculo empregatício já havia sido reconhecido pela autuada;

**Segunda matéria**

- conforme acórdãos paradigmas 9202-004.351 e 2401-002.924, a mera desconsideração de contratos firmados com pessoa jurídica para prestação de serviços que caracterizam vínculo empregatício não é suficiente para se presumir a ocorrência de dolo, fraude ou simulação para fins de aplicação do art. 173, I do CTN.

A Fazenda Nacional foi intimada do acórdão de recurso voluntário e de ofício, do recurso especial e do seu exame de admissibilidade, e apresentou contrarrazões, nas quais basicamente afirmou que o apelo deve ser desprovido.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

### **1 Conhecimento**

O recurso especial é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68, caput, do Regimento Interno do CARF), e foi demonstrada a existência de

divergência na interpretação da legislação tributária (art. 67, § 1º, do Regimento), de modo que deve ser conhecido.

## 2 Decadência

Discute-se nos autos se, para fins de caracterização de recolhimentos antecipados parciais, deve ser considerada a totalidade da folha de pagamento, ou se tal aferição deve ser realizada de forma individualizada, empregado por empregado. Discute-se, ainda, se o sujeito passivo teria cometido fraude e se seria aplicável a ressalva contida na parte final do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, segundo a qual, em havendo dolo, fraude ou simulação, o prazo para lançamento é regido pelo art. 173, I.

Desde já, afirmo que o recurso deve ser provido em relação a ambos os pontos.

### 2.1 CRITÉRIO DE AFERIÇÃO POR TRIBUTO

O critério de determinação da regra decadencial aplicável (art. 150, § 4º ou art. 173, I) é a existência de pagamento antecipado do tributo, ainda que parcial, mesmo que não tenha sido incluída na sua base de cálculo a rubrica ou o levantamento específico apurado pela fiscalização, bem como a inexistência de dolo, fraude ou simulação.

Se o sujeito passivo antecipa o montante da exação, mas em valor inferior ao efetivamente devido, o prazo para a autoridade administrativa manifestar se concorda ou não com o recolhimento tem início; em não havendo concordância, deve haver lançamento de ofício no prazo determinado pelo art. 150, § 4º, salvo a existência de dolo, fraude ou simulação, casos em que se aplica o art. 173, I. Expirado o prazo, considera-se realizada tacitamente a homologação pelo Fisco, de maneira que essa homologação tácita tem natureza decadencial.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Se, por outro lado, incorresse o pagamento prévio pelo contribuinte, não haveria homologação (expressa ou tácita) a ser exercida pelo Fisco e o direito de constituição do crédito não seria contado do fato gerador, mas sim do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

O Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso representativo de controvérsia definitivamente julgado e, portanto, de aplicação obrigatória pelos Conselheiros do CARF, decidiu pela aplicação da regra hipotético-condicional do art. 150, § 4º, do Código, **na hipótese de pagamento antecipado do tributo (exação).**

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

**INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.**

1. **O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre**, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009) (destacou-se)

Isto é, o recolhimento de contribuições previdenciárias sobre outros pagamentos efetuados pelo sujeito passivo em relação à sua folha de pagamento caracteriza pagamento antecipado de contribuições em geral, descabendo cogitar de contagem do prazo decadencial por beneficiário ou por levantamento específico.

A contagem de prazo defendida pela Turma *a quo* leva à situação ilegal e proibida de aplicação concomitante dos prazos decadenciais previstos nos arts. 150, § 4º, e 173, I, para a

mesma fonte pagadora e para o mesmo sujeito passivo, o que é expressamente vedado pelo julgamento repetitivo acima, segundo o qual é “*inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário*”.

Noutro giro, “*o que restou destacado por aquela Colenda Corte foi a identificação da existência de pagamento, pelo contribuinte, de parcela devida do tributo discutido ao longo do período fiscalizado, não se exigindo - obviamente -, que esse pagamento tenha sido total, e, nem tampouco, fazendo qualquer referência aos fatos geradores que teriam sido utilizados para a sua quantificação* (acórdão 1301-001.598).

O sujeito passivo está obrigado a fazer o recolhimento de contribuições sobre a totalidade dos seus pagamentos (salários, prestadores de serviços, remessas etc.), inclusive em documento único de arrecadação. Por tal lógica e porque a antecipação de pagamento deve ser aferida por tributo, e não por rubrica ou beneficiário específicos, entendo que a aferição deve ser feita com base em eventuais recolhimentos de contribuições sobre a totalidade da folha de pagamento de seus empregados.

Penso que a hipótese dos autos amolda-se perfeitamente à Súmula CARF 99, segundo a qual caracteriza pagamento antecipado qualquer recolhimento de contribuição previdenciária na competência do fato gerador, independentemente de ter sido incluída na base de cálculo do recolhimento a rubrica específica exigida no Auto de Infração ou na Notificação de Lançamento.

Súmula CARF nº 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.

Alinho-me, pois, ao acórdão paradigma 9202-005.293, cuja ementa é a seguinte:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO. DECADÊNCIA

Existindo recolhimento antecipado sobre os fatos geradores, a decadência deve ser aplicada a luz do art. 150, §4º. do CTN. Para fins de caracterização de existência ou não de recolhimento antecipado, deve-se considerar o total da remuneração dos empregados, considerando-se, assim, como antecipação os recolhimentos efetuados para os segurados cujo vínculo empregaticio já havia sido reconhecido pela autuada.

(Acórdão 9202-005.293, julgado em 29/03/2017, relatora Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, redator designado Heitor de Souza Lima Junior).

## 2.2 INEXISTÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO

Como já afirmado, discute-se nos autos se o sujeito passivo teria cometido fraude e se seria aplicável a ressalva contida na parte final do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, segundo a qual, em havendo dolo, fraude ou simulação, o prazo para lançamento é regido pelo art. 173, I.

No entender da decisão recorrida, seria clara a existência de fraude nos contratos de trabalho, os quais teriam sido celebrados com a finalidade de reduzir o montante das contribuições devidas. Em arremate, o acórdão recorrido asseverou o seguinte:

Portanto, no momento em que a Recorrente contrata empregados travestidos de pessoas jurídicas, está dissimulando contratos de emprego e simulando a contratação com pessoas jurídicas.

Pois bem. Discordo de tal interpretação e é importante frisar que existe muita controvérsia entre o Fisco e os contribuintes brasileiros acerca da legalidade do modelo de negócios utilizado pela recorrente, existindo, igualmente, muita controvérsia entre o Fisco e as próprias autuadas.

Em face de tal controvérsia e para tentar pacificar de vez a questão, em 2005 foi editada a Lei 11196, que, em seu art. 129, determinou que *“para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas”*. Ou seja, parece-me que a intenção do legislador foi a de considerar lícita a contratação efetuada de acordo com o modelo de negócios adotado pelas recorrentes.

O próprio Supremo Tribunal Federal, através da Ação Direta de Constitucionalidade 66, declarou a constitucionalidade do referido artigo. Veja-se:

EMENTA: AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. REGIME JURÍDICO FISCAL E PREVIDENCIÁRIO APLICÁVEL A PESSOAS JURÍDICAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS INTELECTUAIS, INCLUINDO OS DE NATUREZA CIENTÍFICA, ARTÍSTICA E CULTURAL. COMPATIBILIDADE CONSTITUCIONAL. LIVRE INICIATIVA E VALORIZAÇÃO DO TRABALHO. LIBERDADE ECONÔMICA NA DEFINIÇÃO DA ORGANIZAÇÃO EMPRESARIAL. AÇÃO JULGADA PROCEDENTE.

1. A comprovação da existência de controvérsia judicial prevista no art. 14 da Lei n. 9.868/1999 demanda o cotejo de decisões judiciais antagônicas sobre a validade constitucional na norma legal. Precedentes.

2. É constitucional a norma inscrita no art. 129 da Lei n. 11.196/2005.

(ADC 66, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 21/12/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-053 DIVULG 18-03-2021 PUBLIC 19-03-2021)

Logo, e nesse contexto, entendo descabido o salto argumentativo no sentido de que a contribuinte teria agido com dolo, fraude ou simulação. A existência de controvérsias entre os contribuintes e o Fisco a respeito dessa matéria, e a intervenção do Legislativo e do Judiciário por meio, respectivamente, da Lei 11196/05 e da ADC 66, lançam, no mínimo, uma dúvida razoável sobre a questão, de modo que, na inexistência de provas acerca da existência efetiva de fraude, deve ser afastada a existência de dolo, fraude ou simulação.

Todo o lançamento foi estruturado no sentido de demonstrar a existência dos elementos caracterizadores da relação de emprego, inexistindo, entretanto, provas acerca da conduta do contribuinte com o intuito de fraudar o recolhimento das contribuições previdenciárias.

A decisão recorrida entendeu ter havido fraude, mas vale lembrar que fraude é um conceito jurídico e que requer a existência do elemento dolo, elemento este a ser comprovado por quem alega a sua existência. Veja-se, nesse sentido, o art. 72 da Lei 4502/64:

Art. 72. **Fraude** é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Como dito, a acusação fiscal parece ter centrado sua análise no mérito da discussão principal (contratação de empregados através de pessoas jurídicas interpostas), sem ter, no entanto, relatado e demonstrado a existência de dolo, fraude ou simulação.

No mais, adoto como razões de decidir a seguinte fundamentação do acórdão paradigma 9202-004.351, que, por sinal, é do mesmo contribuinte autuado:

Analisando o teor do Relatório Fiscal, é possível perceber que a existência de fraude é abordada apenas em relação aos contratos de trabalho, não tendo sido feito qualquer avaliação mais específica acerca dos elementos dolosos que caracterizariam o crime de sonegação ou a fraude para fins da legislação tributária pelo uso de pessoa jurídica. Vale citar algumas partes do relatório que demonstram isso:

[...]

Ora, o art. 150, §4º do CTN em sua parte final traz a exceção à sua aplicação para os casos onde houver sido comprovado a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. E para compreender esses conceitos nos socorremos dos conceitos trazidos pela Lei nº 4.502/64.

A sonegação no artigo 71, se refere à conduta (comissiva ou omissiva) para impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador ou das condições pessoais da contribuinte. A Fraude, do artigo 72, que não se trata de fraude à lei, mas ao Fisco, atua na formação do fato gerador da obrigação tributária principal, impedindo ou retardando sua ocorrência, como, também, depois de formado, modificando-o para reduzir imposto ou diferir seu pagamento.

Em que pese a fundamentação do acórdão recorrido, entendo que o lançamento não demonstrou a ocorrência desses eventos jurídicos, limitando-se a afirmar que teria ocorrido fraude em relação à legislação trabalhista, fraude essa que a meu ver não se confunde e nem pode ser aproveitada para caracterizar a conduta do contribuinte para fins de afastamento da regra decadencial do tributo prevista no art. 150, §4º do CTN. Importante destacar que tanto não se aproveita que sequer foi instaurado processo de representação fiscal para fins penais.

Por fim, como bem colocado pelo Recorrente deve ser considerado o teor do art. 129 da Lei nº 11.196/2005:

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

Ora, referida norma acaba por demonstrar que a suposta vedação à prática do contribuinte de contratar serviços artísticos por meio de pessoas jurídicas, no que se refere aos aspectos tributários, era no mínimo duvidosa, portanto, sua simples ocorrência não caracteriza automaticamente a existência de conduta dolosa/fraudulenta do contribuinte.

Diante do exposto, afastada a existência de dolo, fraude ou simulação e havendo comprovação dos autos da antecipação do pagamento do tributo, deve-se reconhecer a decadência do crédito tributário referente ao período de dezembro de 2001 a novembro de 2002, nos termos do art. 150, §4º do CTN.

Logo, deve ser dado provimento ao recurso do sujeito passivo, a fim de, na forma requerida no parágrafo 5.6.21 do seu apelo, aplicar ao caso o art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, e reconhecer a decadência das contribuições referentes às competências dezembro de 2001 a novembro de 2002, tendo em vista que o sujeito passivo foi notificado do lançamento apenas em 21/12/7, quando já transcorrido prazo superior a cinco anos contados dos seus respectivos fatos geradores.

### 3 Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer e dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

### Voto Vencedor

Maurício Nogueira Righetti – Redator Designado

Não obstante o muito bem articulado voto do Relator, peço-lhe licença para dissenter no que diz respeito à temática da comprovação do dolo, fraude ou simulação para o deslocamento da regra decadência a que se sujeitam os tributos lançados por homologação (art. 150, § 4º do CTN) para a regra geral aplicada aos lançamentos de ofício (art. 173, I do CTN).

Neste caso, o colegiado *a quo* entendeu ter havido a deliberada dissimulação dos contratos de emprego mediante a simulação de contratos com pessoas jurídicas. Confira-se excerto do voto condutor do recorrido:

Dessa forma, uma vez que a Recorrente efetuou a contratação de empregados travestida na forma de contratação de pessoas jurídicas, dissimulou contratos de emprego mediante a simulação de contratos com pessoas jurídicas, e assim procedeu, sem sombra de dúvida, com o fim de reduzir obrigações tributárias e trabalhistas. Não há outra leitura.

Cabendo destacar, ainda, que a parte final do art. 129, da Lei 11.196/052, repudia o abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, situação essa muito presente no caso em análise.

E nem se diga que a Recorrente desconhecia os óbices legais para as contratações efetuadas, pois, além da ordem jurídica não admitir tal desconhecimento, certamente a Recorrente dispõe de uma assessoria jurídica bastante robusta. Portanto, cristalina está a prática de planejamento tributário evasivo, voltado a evitar, ilicitamente, a ocorrência do fato gerador, mediante fraude, dissimulação e simulação, o que também atrai a regra do art. 173, inciso I, do CTN.

Pois bem, eis aí a controvérsia.

Note-se que não se está a discutir se houve ou não a ocorrência dos fatos imputados pelo Fisco; se estaria, ou não, configurada a relação de emprego, que já foi superada pelo julgamento *a quo*, mas sim se tais circunstâncias seriam suficientes a atrair a norma insculpida naquele artigo 173.

É senso comum que nos casos de **dolo, fraude ou simulação** a regra a ser aplicada é, sim, a do artigo 173 do CTN.

Por sua vez, o artigo 71 da Lei 4.502/64, define **sonegação** como sendo toda **ação** ou omissão **dolosa tendente a impedir** ou retardar, total ou parcialmente, **o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal**, sua natureza ou circunstâncias materiais; ou das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Já o artigo 72 do mesmo diploma estabelece que **Fraude** é toda **ação ou omissão dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da

obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Ainda, o artigo 337-A, do CPB, tipifica a **sonegação** sempre que a omissão de fatos geradores ou a omissão de segurado empregado em documento de informações previsto pela legislação previdenciária resulte na supressão ou redução de contribuição social previdenciária.

Prosseguindo, o **dolo**, consoante se extrai da definição contida no artigo 18, I, do *Codex Penal* está caracterizado sempre que demonstrada a intenção do agente na consecução de resultado juridicamente reprovável, por meio de uma conduta tipificada como crime (dolo direto); ou quando evidenciado que, mesmo não querendo o resultado, assumira o risco de produzi-lo (dolo eventual).

De sua vez, o **vocabulário “simulação”** remete-nos à falta de correspondência com a verdade; fingimento, disfarce, dissimulação. Ou ainda: “caráter do que carece de sinceridade; hipocrisia, impostura, falsidade.”<sup>1</sup> E, segundo o § 1º do artigo 167 do Código Civil:

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

**§ 1º** Haverá **simulação** nos negócios jurídicos quando:

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

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

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

**§ 2º** Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

Nessa linha, há de se perquirir se, *in casu*, estaria configurado o dolo, fraude ou simulação voltado à sonegação, a ensejar o deslocamento para a regra geral de contagem do prazo decadencial.

Penso que sim.

Não há como negar que a celebração de contratos de prestação de serviços artísticos prestou-se a, neste contexto, apenas dissimular a relação empregatícia descortinada pelo Fisco. E isso soa-me suficiente para entender ter havido simulação, na medida em que efetivamente as partes – contratante e contratados – manifestaram uma vontade contrária àquela verdadeira, voltada a dar visibilidade a um negócio jurídico não correspondente àquele que efetivamente pretendiam. É dizer: diligenciou-se e esforçou-se o autuado a evidenciar um negócio jurídico não condizente com o fim almejado.

Parece-me notório o conhecimento por parte do recorrente de que as diversas contratações, da forma como efetuadas, garantir-lhe-iam uma substancial “economia” tributária. Não é crível que referida conduta, a julgar ainda pelo porte do sujeito passivo, tenha sido adotada sem que fosse minimamente considerado esse objetivo. Vale dizer, o sujeito passivo, ao valer-se

<sup>1</sup> [https://www.google.com/search?q=o+que+%C3%A9+simula%C3%A7%C3%A3o&rlz=1C1GCEU\\_pt-BRBR888BR888&sxsrf=ALeKk0169jBzE-OL9Wr0SVBhtf95YwLmGg%3A1629838943839&ei=X14lYb3-LLi850UPrpm3qAs&oq=o+que+%C3%A9+simula%C3%A7%C3%A3o&gs\\_lcp=Cgdnd3Mtd2l6EAMyBwgAEEcQsAMyBwgAEEcQsAMyBwgAEEcQsAMyBwgAEEcQsAMyBwgAEEcQsAMyBwgAEEcQsAMyBwgAEEcQsAMyBwgAELADEEMyBwgAELADEENKBAhBGABQAFgAYLHLyQNoAXACeACAAYUBiAGFAZIBAzAuMZgBAMgBCsABAQ&gsclient=gws-wiz&ved=0ahUKEwj9qaGax8ryAhU4HrkGHa7MDbUQ4dUDCA8&uact=5](https://www.google.com/search?q=o+que+%C3%A9+simula%C3%A7%C3%A3o&rlz=1C1GCEU_pt-BRBR888BR888&sxsrf=ALeKk0169jBzE-OL9Wr0SVBhtf95YwLmGg%3A1629838943839&ei=X14lYb3-LLi850UPrpm3qAs&oq=o+que+%C3%A9+simula%C3%A7%C3%A3o&gs_lcp=Cgdnd3Mtd2l6EAMyBwgAEEcQsAMyBwgAEEcQsAMyBwgAEEcQsAMyBwgAEEcQsAMyBwgAEEcQsAMyBwgAEEcQsAMyBwgAEEcQsAMyBwgAELADEEMyBwgAELADEENKBAhBGABQAFgAYLHLyQNoAXACeACAAYUBiAGFAZIBAzAuMZgBAMgBCsABAQ&gsclient=gws-wiz&ved=0ahUKEwj9qaGax8ryAhU4HrkGHa7MDbUQ4dUDCA8&uact=5)

de contratos por meio do qual tentou demonstrar a existência de relação contratual cível, quando de fato seria trabalhista, no mínimo assumiu o risco na produção do resultado “impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal”.

Mais a mais, penso que o recorrente poderia, alternativamente ao modelo engendrado, ter formulado consulta ao órgão de administração tributária (não há notícias sobre isso no acórdão recorrido), já que a roupagem adotada para caracterizar sua relação com aqueles profissionais é inquestionavelmente inusual, dadas às condições em que se dava a prestação dos serviços, que foram inclusive bem detalhadas pela decisão de primeira instância (fls. 820/837).

Não socorre ao recorrente, a conferir-lhe o benefício da dúvida, o disposto no artigo 129 da Lei 11.196/05, já que sequer possuía vigência a época da conduta questionada pelo Fisco. Não se tratou de conduta que se dera em relação a legislação que um dia admitiu a prática adotada, o que poderia suscitar alguma dúvida quanto à sua vigência ou mesmo à sua correta aplicação ao tempo dos fatos, mas sim de regramento que, em tese, passou a autorizar o que à época dos fatos geradores não o era.

Em outras palavras, não se pode afirmar que o sujeito passivo tinha dúvidas em relação ao correto tratamento tributário deveria ser dado àquela relação contratual ao argumento de que, anos a frente, editou-se lei que veio, em tese, atender às suas pretensões. Registre-se que a retroatividade na sua aplicação foi textualmente afastada pelo colegiado *a quo*.

Por fim, é de se salientar que a eventual não formalização de Representação Fiscal para Fins Penais não é suficiente, a meu ver, para obstacular ou mesmo influenciar a interpretação dos fatos por parte deste colegiado quando a matéria nos é devolvida à apreciação.

Ademais, é de se ressaltar que a ação fiscal foi iniciada a partir de requisição do Ministério Público do Trabalho, como resultado do Inquérito Civil Público nº 602/00. Com isso, é de se supor que o resultado da apuração fiscal foi informado ao Ministério Público, que, decerto, deu-lhe (ou daria) o devido encaminhamento.

Com isso, a considerar que a ciência do lançamento se deu em dezembro de 2007 e a competência mais remota, mantida, data de dezembro de 2001, tenho que não há qualquer reparo a ser promovido, razão pela qual, encaminho por negar provimento ao recurso neste ponto.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti