



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo nº** 35187.000242/2005-60  
**Recurso nº** 251.280 Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9202-01.390 – 2ª Turma**  
**Sessão de** 11 de abril de 2011  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** DIPLOMATA INDUSTRIAL E COMERCIAL LTDA.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/10/2001 a 31/12/2004

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DESCARACTERIZAÇÃO DE PACTO. REQUISITOS. SEGURADO EMPREGADO.

Quando o Fisco constatar e demonstrar que o segurado que exerça atividade, sob qualquer denominação, preenche as características de segurado empregado, previstas na Legislação, deve desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar seu correto enquadramento.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Gonçalo Bonet Allage (Relator), Eivanice Canário da Silva, Damião Cordeiro de Moraes e Marcelo Freitas de Souza Costa que negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcelo Oliveira.

*(Assinado digitalmente)*

Elias Sampaio Freire – Presidente-Substituto

*(Assinado digitalmente)*

Gonçalo Bonet Allage – Relator

*(Assinado digitalmente)*

Marcelo Oliveira - Redator-Designado

EDITADO EM: 31/05/2011

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Elias Sampaio Freire (Presidente-Substituto), Gonçalo Bonet Allage (Vice-Presidente Substituto), Giovanni Christian Nunes Campos (Conselheiro convocado), Eivanice Canário da Silva (Conselheira convocada), Marcelo Oliveira, Damião Cordeiro de Moraes, Francisco de Assis Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Ronaldo de Lima Macedo (Conselheiro Convocado).

## **Relatório**

Em face de Diplomata Industrial e Comercial Ltda., CNPJ nº 01.243.305/0002-78, foi lavrada a notificação fiscal de lançamento de débito nº 35.708.021-1 (fls. 01-88), para a exigência de contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas e/ou creditadas aos segurados empregados da empresa Diplomata Agro Avícola Ltda., CNPJ nºs 03.720.774/0001-85, 03.720.774/0002-66 e 03.720.774/0003-47, caracterizados como segurados empregados da autuada, relativamente a fatos ocorridos entre as competências 10/2001 e 12/2004, bem como sobre a retirada de pró-labore na competência 01/2004, da empresa Diplomata Agro Avícola Ltda.

A síntese do trabalho desenvolvido pela autoridade lançadora encontra-se no Relatório Fiscal da NFLD de fls. 89-106, de onde extraio as seguintes assertivas:

*4. O presente débito é proveniente de fiscalização designada em virtude de recebimento de Termo de Informação Fiscal emitido pela Receita Federal em 03/03/2004, Termo L-020/2004, o qual informava que durante a realização de ação fiscal daquele órgão na empresa Diplomata Agro Avícola Ltda foi constatado que a empresa poderia ter sido criada para reduzir a incidência de encargos previdenciários.*

*Desta forma, a presente fiscalização verificou a existência de um "contrato de parceria avícola" entre as empresas Diplomata*

*Agro Avícola Ltda e Diplomata Industrial e Comercial Ltda, cujo o único e exclusivo objeto é o fornecimento de mão-de-obra da primeira para a segunda empresa.*

*Diante de tais fatos, e também dos demais constatados e relatados de maneira detalhada nos itens a seguir, esta fiscalização entende que todos os empregados da empresa Diplomata Agro Avícola Ltda. são, para fins previdenciários, empregados da empresa Diplomata Industrial e Comercial Ltda.*

*(...)*

*A empresa Diplomata Industrial e Comercial Ltda sempre se enquadrou no FPAS 507, recolhendo as contribuições patronais sobre a folha de pagamento de seus empregados. Em 10/2001, a maior parte de seus empregados foram transferidos para a empresa Diplomata Agro Avícola que sempre se enquadrou nos FPAS 604 e 744, tendo as contribuições patronais substituídas pelas contribuições sobre a comercialização da produção rural. Após a transferência dos empregados, verificou-se uma sensível diminuição na soma dos valores recolhidos pelas duas empresas, embora o número de empregados tenha permanecido constante. Isto se deve pelo fato de ter havido uma abrupta diminuição no quadro de pessoal da Diplomata Industrial e Comercial e, por consequência, da base de cálculo das contribuições patronais a que ela é responsável; por outro lado, o recolhimento feito pela Diplomata Agro Avícola não aumentou na mesma proporção, pois embora tenha havido acréscimo da folha de pagamento, esta tem as contribuições patronais substituídas pela contribuição sobre a comercialização da produção rural. Desta maneira, a empresa com menor número de empregados recolhe suas contribuições patronais incidentes sobre a folha de pagamento e a que possui mais empregados não utiliza esta base de cálculo para efetuar os recolhimentos de contribuições previdenciárias de sua responsabilidade. Este procedimento, no entender desta fiscalização, configura-se uma tentativa de simulação de uma situação que lesa o fisco previdenciário, pois, conforme narrado no decorrer deste relatório, conclui-se que os empregados cujos contratos foram formalizados com a Diplomata Agro Avícola são, de fato, subordinados à Diplomata Industrial e Comercial e, portanto, os recolhimentos deveriam ter sido efetuados por esta empresa e as contribuições patronais deveriam ter sido calculadas unicamente com base na remuneração dos empregados.*

*7.1 - Embora a empresa Diplomata Agro Avícola Ltda, tenha como início de atividades em seu ato constitutivo a data de 27/03/2000, verificou-se que a mesma iniciou efetivamente suas atividades em 10/2001, quando a maior parte dos segurados empregados da empresa Diplomata Industrial e Comercial Ltda, foram transferidos para a Diplomata Agro Avícola Ltda, não havendo na maioria dos casos anotação da transferência na respectiva Ficha Registro de Empregado. Como se pode constatar pela Planilha 5 em anexo a este relatório, o número de empregados registrados na Diplomata Industrial e Comercial*

*caiu de 762 em 09/2001 para 88 em 10/2001. Em compensação, verifica-se pela Planilha 6 que houve admissão de 678 empregados na Diplomata Agro Avícola em 10/2001. Pela análise da Planilha 7, também em anexo, pode-se concluir que, somente de 09/2001 para 10/2001, foram transferidos 636 empregados de uma empresa para outra.*

*7.2 — Com relação ao domicílio da empresa Diplomata Agro Avícola Ltda, é importante ressaltar que, no mesmo endereço da matriz, em Cascavel (BR 277 KM 594), funciona uma filial da Diplomata Industrial e Comercial, que opera como fábrica de rações (filial 0002-78 que consta no ato constitutivo e alterações, com endereço BR 277 KM 599, no entanto referido endereço está errado, o endereço correto é BR 277 KM 594, endereço este verificado "in loco". Em alguns documentos, como por exemplo em algumas fixas Registro de Empregados consta o endereço correto, conforme fotocópias em anexo). No mesmo endereço da filial da Diplomata Agro Avícola (0003-47), em Capanema — Rodovia PR 281, KM 107, funciona outra filial da Diplomata Industrial e Comercial (0003-59), que opera como abatedouro/frigorífico de frango.*

*73 — De acordo com o contrato de parceria firmado pelas empresas, já mencionado anteriormente, à empresa Diplomata Agro Avícola, denominada produtora (constituída sob a forma de produtora rural pessoa jurídica), competirá o fornecimento de toda a mão-de-obra necessária para a produção do frango de corte, abrangendo todo o processo produtivo que inicia no alojamento de matrizes para a produção de ovos férteis até o frango de corte pronto para o abate. No entanto, verificou-se que os funcionários da empresa Diplomata Agro Avícola Ltda trabalham nos frigoríficos e na fábrica de ração da empresa Diplomata Industrial e Comercial Ltda conforme comprovam as fotocópias das fichas registro de empregados e cartões pontos, anexas a presente Notificação, as quais comprovam que os funcionários desempenham as mais variadas funções, não relacionadas a atividade rural, tais como: auxiliar de produção, técnico em alimentos, mecânico industrial, eletricitista, auxiliar de controle de qualidade, auxiliar de inspeção, atendente de portaria, encarregado de câmara fria, pedreiro, operador de casa de máquinas, Operador de caldeira, auxiliar de laboratório, auxiliar de enfermagem, auxiliar de expedição, encarregado de escaldagem, encarregado evisceração, encarregado sala de corte, encarregado sala de embalagem, lubrificador industrial, motorista, dentre outras.*

*Como se pode constatar, as atividades desenvolvidas pelos funcionários registrados na empresa Diplomata Agro Avícola Ltda, são incompatíveis com as atividades supostamente desempenhadas pela empresa (que na sua constituição é produtora rural pessoa jurídica) pois embora o contrato de parceria disponha que à produtora competirá todo o fornecimento de mão de obra necessária para a produção do frango de corte, abrangendo todo o processo produtivo que inicia no alojamento de matrizes para a produção de ovos férteis*

*até o frango de corte pronto para o abate, verificou-se que os funcionários trabalham nos frigoríficos e na fábrica de ração, da empresa Diplomata Industrial e Comercial Ltda.*

*7.4 - Mesmo os funcionários tendo sido "transferidos ou admitidos" na empresa Diplomata Agro Avícola Ltda, muitos documentos continuam sendo emitidos pela empresa Diplomata Industrial e Comercial Ltda, tais como: ASO — Atestados de Saúde Ocupacional; Exames Audiométricos Ocupacional; Termos de Recebimento e Responsabilidade de E.P.I — Equipamento de Proteção Individual; Formulários de Procedimentos Gerais para a entrada ao abatedouro; Formulários de entrevista de saída; conforme comprovam as fotocópias em anexo. Na filial de Xaxim ainda, os funcionários registrados na empresa Diplomata Agro Avícola Ltda autorizam a empresa Diplomata Comércio e Industrial Ltda, a descontar em folha de pagamento 0,5% (meio por cento) do salário base, para se tornar sócio usuário da SERCA — Sociedade Esportiva e Recreativa dos Colaboradores Avícolas.*

*7.5 — Verificou-se também que os documentos emitidos pelo departamento pessoal da empresa Diplomata Agro Avícola Ltda, tais como: Ficha Registro de Empregados, Contrato de Experiência, Avisos e Recibos de Férias, Advertências, Rescisões de Contrato de Trabalho são assinados pelas seguintes pessoas: Silvana de F. Bonemberger, José Uberti Machado, Kelin Cristina Welter, Adriana Megerl, todos funcionários da empresa Diplomata Industrial e Comercial Ltda, conforme fotocópias (amostragem dos documentos em anexo).*

*7.6 - Nas GFIP's — Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social e GRFC's da empresa Diplomata Agro Avícola Ltda, consta como responsável pelas informações a Sra. Silvana de F. Bonemberger e também a empresa Diplomata Industrial e Comercial Ltda, de acordo com fotocópias em anexo.*

*7.7 - Assina como procurador da empresa Diplomata Agro Avícola Ltda, o Sr. Raimundo Galho Sobrinho, funcionário da empresa Diplomata Industrial e Comercial Ltda, conforme fotocópia do Termo do Livro Razão n. 002 e contrato de parceria Avícola entre Diplomata Agro-Avícola Ltda, Jacob Alfredo Stoffels Kaefel e Diplomata Industrial e Comercial Ltda. Assinam também como testemunhas no Contrato Social da Diplomata Agro Avícola Ltda, bem como nas suas alterações, somente funcionários da Diplomata Industrial e Comercial Ltda: Sandra do Rosario Jacqueline Jussara Lange Dudek, Sidnei Nardelli, que inclusive elabora as alterações contratuais da empresa. As fotocópias dos documentos encontram-se em anexo.*

*O Sr. Mario Nogueira Franco, contador, procurador das duas empresas, recebe pelos serviços prestados à empresa Diplomata Industrial e Comercial Ltda; fato este verificado através dos pagamentos contabilizados nos livros Diários de 1999 e 2000 da empresa. Verificado os livros contábeis da empresa Diplomata*

*Agro-Avícola Ltda, verificou-se que nos anos 2001 a 2003, não houve pagamento ao sr. Mario Nogueira Franco. Desta forma, conclui-se que o mesmo é contratado pela empresa Diplomata Industrial e Comercial, mas presta serviços também a Diplomata Agro Avícola Ltda.*

*Conforme exposto nos itens 7.4 a 7.7 os controles do departamento pessoal, administrativos e contábeis da empresa Diplomata Agro Avícola Ltda, são efetivamente realizados por funcionários/prepostos da empresa Diplomata Industrial e Comercial Ltda.*

*7.8 - Em visita a unidade de Capanema, CNPJ 01.243.305/0003-59 (Diplomata Industrial e Comercial Ltda) e CNPJ 03.720.774/0003-47 (Diplomata Agro Avícola Ltda), estabelecidas na Rodovia PR 281, S/N, KM 107 — Capanema/PR, encontramos a seguinte situação: Fomos atendidos pelo Sr. Jose Uberti (encarregado do departamento Pessoal da Diplomata Industrial e Comercial) que no momento de nossa chegada encontrava-se dentro do frigorífico (onde trabalham os funcionários da Diplomata Agro Avícola Ltda), inclusive com uniforme idêntico ao dos funcionários da Diplomata Agro Avícola; dentro do frigorífico fomos acompanhados pelo Sr. José Uberti e pelo Sr. Jose Leonardo (encarregado do Frigorífico); atendeu-nos também o sr. Milton Luciano Sabino Pinto (responsável pela Unidade e funcionário da Diplomata Industrial e Comercial).*

*Constatou-se que os funcionários da administração são funcionários da Diplomata Industrial e Comercial: Sr. José Uberti, Sr. Milton Luciano Sabino Pinto, Carla Mombach (secretária), Mirtes Coletti Pinto (Auxiliar Administrativo), dentre outros. Solicitamos então, a presença do responsável pelo frigorífico, já que lá trabalham só funcionários da Diplomata Agro Avícola, e fomos informados que lá só existem encarregados e que quando há alguma decisão a tomar a respeito dos funcionários da Diplomata Agro Avícola, o pessoal da administração da Diplomata Industrial entra em contato com Cascavel.*

*Verificando a folha de pagamento do pessoal da Diplomata Agro Avícola de Cascavel - CNPJ 03.720.774/0001-85, verificou-se que não há um gerente responsável na folha de pagamento, mas tão somente os funcionários que trabalham na produção, no setor comercial (motoristas) e na administração da Fábrica de Ração.*

*Solicitado esclarecimentos aos Srs. Jose Uberti e Milton Luciano Sabino Pinto, fomos informados que todos os funcionários da empresa Diplomata Agro Avícola Ltda naquela unidade trabalham dentro do frigorífico, não havendo mão de obra na área rural.*

*Em visita na unidade de Cascavel, Fábrica de Rações, CNPJ 01.243.305/0002-78 (Diplomata Industrial e Comercial Ltda) e CNPJ 03.720.774/0001-85 (Diplomata Agro Avícola Ltda) na*

*BR 277 Km 594, fomos atendidos pelo Sr. Ladir Darlei Rovani, encarregado da empresa Diplomata Agro Avícola. Constatou-se que os trabalhadores da Fábrica de Ração estão vinculados à empresa Diplomata Agro Avícola, já os funcionários administrativos estão vinculados à empresa Diplomata Industrial e Comercial, como pode-se constatar pelas fotocópias das folhas de pagamento das empresas, competência 07/2004 em anexo.*

*7.9 - O sindicato para qual os funcionários da empresa Diplomata Agro Avícola contribuem é o mesmo para o qual os funcionários da empresa Diplomata Industrial e Comercial contribuem, ou seja: Sindicato dos trabalhadores nas Indústrias de Alimentos, já que de fato aqueles funcionários trabalham diretamente na fábrica de ração e nos frigoríficos.*

*7.10 - Como se não bastassem todas as evidências as quais não deixam dúvidas de que os funcionários da empresa Diplomata Agro Avícola Ltda, são de fato, funcionários da empresa Diplomata Industrial e Comercial Ltda, resta ressaltar ainda que todos os custos da empresa Diplomata Agro Avícola são representados por salários, encargos trabalhistas e previdenciários, ou seja, a empresa não tem qualquer outro custo ou despesa com instalações, manutenção, ou mesmo outras despesas operacionais (tais como aluguel, energia, água, telefone); além do que a empresa não possui qualquer valor em seu ativo permanente, conforme comprovam as fotocópias dos Balanços Patrimonial e Demonstrações do Resultado do Exercício dos 1º e 4º trimestres de 2003, extraídos do Livro Diário nº 003, autenticado sob o nº 04/055488-0, em 28/05/04.*

*Além da ausência de ativo permanente que representa o patrimônio da empresa, a Diplomata Agro Avícola não possui capital suficiente para gerir a atividade, pois conforme consta no parágrafo Único da Cláusula Quarta do Contrato de Parceria Avícola, firmado entre as empresas: "Devido o tempo elástico compreendendo o espaço entre a formação de matrizes até a entrega de frango de corte formado, a parceira Proprietária (Diplomata Industrial e Comercial Ltda) garantirá recursos financeiros para a parceira Produtora até o limite Máximo de R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais), cujos recursos serão compensados nos créditos decorrentes da venda da parcela na produção que a parceira Produtora receber".*

*Tal fato foi devidamente constatado na contabilidade da empresa Produtora, já que os recursos oriundos da empresa Proprietária, são contabilizados em Conta do Passivo Exigível a Longo Prazo 2.2.1.1.01.62301 — Diplomata Industrial e Comercial Ltda.*

*Fato importante ainda para se comprovar a confusão entre as duas empresas é que foi intimada a empresa Diplomata Industrial e Comercial Ltda para apresentar os contratos de parceria ou produção integrada, sendo que a mesma juntou cópia de contratos de parceria agrícola, por amostragem, encaminhados através de documento datado de 28/10/2004 (emitido pela Diplomata Industrial e Comercial), entretanto,*

referidos contratos são da empresa Diplomata Agro Avícola com parceiros-criadores, onde consta que a Diplomata Agro Avícola é responsável por transporte, medicamento, rações, concentrados e assistência técnica, porém, esta empresa não possui quaisquer custo/despesa contabilizados, com exceção de salários, ordenados e encargos trabalhistas e previdenciários, como já mencionado.

7.11 - Cabe ressaltar ainda, que verificando os documentos das empresas Diplomata Agro Avícola Ltda e Diplomata Industrial e Comercial, constatou-se que é usado um único logotipo para ambas as empresas, o qual reporta-se a marca Diplomata, conforme comprovam as fotocópias dos documentos em anexo: ASO, Formulários de entrevista de desligamento e formulário de correspondência.

7.12 — Por fim, resta esclarecer que no decorrer da ação fiscal na empresa Diplomata Agro Avícola Ltda, fomos prontamente atendidos nas dependências do escritório administrativo da empresa Diplomata Industrial e Comercial Ltda., na Avenida Tancredo Neves 273, em Cascavel — PR, pelos srs. Sidnei Nardelli e Silvana F. Bonemberger, funcionários da empresa Diplomata Industrial e Comercial Ltda.

(...)

Esta fiscalização verificou que os trabalhadores da empresa Diplomata Agro Avícola Ltda, atendem aos pressupostos necessários à caracterização de segurados empregados da empresa Diplomata Industrial e Comercial Ltda, consoante o disposto no art. 3º da CLT e o art. 12, inciso I, alínea "a, da Lei 8.212/91, como segue:

a) *Pessoalidade* — todos prestam serviços pessoalmente nas dependências da empresa Diplomata Industrial e Comercial Ltda, sem intermédio de outrem. O contrato de trabalho é "intuito personae", ou seja, os trabalhadores não podem se fazer substituir em seu "mister, tendo de prestá-lo pessoalmente. A exclusividade das atividades da Diplomata Agro Avícola no cumprimento do contrato com a Diplomata Industrial e Comercial já caracteriza este pressuposto, pois torna-se obrigatório que todos os empregados formalmente vinculados à primeira empresa trabalhem nas dependências da segunda.

b) *Não-eventualidade* — trabalham, de fato, cotidianamente na empresa Diplomata Industrial e Comercial Ltda, objetivando atender às atividades normais da empresa. A frequência é controlada por Cartão eletrônico de ponto. A não eventualidade também é caracterizada pela exclusividade das atividades da Agro Avícola no cumprimento do contrato com a Industrial e Comercial, pois os empregados formalmente vinculados à Agro Avícola têm como únicos locais de trabalho as dependências da Industrial e Comercial.

c) *Subordinação* - trabalham para a empresa Diplomata Industrial e Comercial Ltda, inclusive com

*identificação e com uniforme da mesma, tendo que obedecer as normas da empresa e ordens de seus superiores. Verificou-se ainda, conforme já descrito no sub-item 7.5 deste relatório, a existência de documentos emitidos pelo Departamento Pessoal (Ficha de Registro de Empregados, Contratos de Experiência, Avisos e Recibos de Férias e Advertências) assinados por prepostos da Diplomata Industrial e Comercial.*

*d) Onerosidade — recebem contraprestação pecuniária pelos serviços prestados, ainda que a formalização do pagamento ocorra por intermédio da empresa Diplomata Agro Avícola Ltda. A Diplomata Agro Avícola Ltda é financeiramente dependente da Diplomata Industrial e Comercial Ltda, pois o faturamento daquela provém integralmente do contrato com esta, havendo, inclusive, empréstimos da segunda em favor da primeira.*

*Diante dos fatos narrados e das argumentações expostas acima, conclui-se que, no presente caso, embora o vínculo empregatício tenha sido formalizado com a empresa Diplomata Agro Avícola, os funcionários são segurados empregados efetivamente da empresa Diplomata Industrial e Comercial Ltda, já que os mesmos atendem os pressupostos necessários para a formação do vínculo com esta empresa, conforme preceitua o art. 3º da CLT e o art. 12, inciso I, alínea "a", da Lei 8212/91, além do que, é esta a empresa que assume os riscos da atividade econômica, que admite, assalaria e dirige a prestação pessoal dos serviços, mesmo que pela empresa interposta, devendo portanto, ser aplicado o art. 2º da CLT e o Enunciado 331 do TST, considerando-se empregador a empresa Diplomata Industrial e Comercial Ltda, em atendimento ao artigo 9º da CLT, e, conseqüentemente, a empresa Diplomata Industrial e Comercial Ltda deve ser responsabilizada pelas contribuições previdenciárias decorrentes dos vínculos de emprego formalizados, inicialmente, pela empresa interposta.*

Embora extensa a transcrição, o objetivo foi trazer à colação todos os motivos que levaram a autoridade lançadora a constituir este crédito tributário.

A Delegacia da Receita Previdenciária em Cascavel (PR) considerou o lançamento procedente (fls. 987-999).

Apreciando o recurso voluntário interposto pela contribuinte, a Sexta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes proferiu o acórdão nº 206-00.889, que se encontra às fls. 1.093-1.109, cuja ementa é a seguinte:

*Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias*

*Período de apuração: 01/10/2001 a 31/12/2004*

*Ementa: NFLD. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTRATO DE PARCERIA. SIMULAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO EMPREGATÍCIO. IMPROCEDÊNCIA.*

*I — A implementação de contrato de parceria entre empresas sob o mesmo controle acionário e em regular operação, mediante procedimentos lícitos ou não vedados pelo ordenamento jurídico, não pode ser taxada de simulada.*

*II — A caracterização de vínculo empregatício somente há de ser promovida se comprovada a presença dos elementos legais da relação de labor.*

*Recurso Voluntário Provido.*

A decisão recorrida, por unanimidade de votos, rejeitou as preliminares suscitadas e, no mérito, por maioria de votos, deu provimento ao recurso, vencidas as Conselheiras Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Bernadete de Oliveira Barros e Ana Maria Bandeira (Relatora), sendo Redator Designado o Conselheiro Rogério de Lellis Pinto.

Intimada deste acórdão em 03/12/2008 (fls. 1.110), a Fazenda Nacional interpôs, com fundamento no artigo 56, inciso I, do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes e no artigo 7º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais então vigente, recurso especial às fls. 1.114-1.122, onde alegou, em apertada síntese, que:

- a) O relatório fiscal explicita que a recorrida e a Diplomata Agro Avícola Ltda celebraram contrato de parceria, que na verdade simularia uma relação de emprego entre a recorrida e os supostos funcionários da Diplomata Agro Avícola Ltda.;
- b) A decisão recorrida, por maioria de votos, anulou a Notificação Fiscal de Lançamento Débito, ao argumento de ausência de provas que de fato demonstrassem o intuito fraudulento e dissimulado do contrato de parceria;
- c) Não obstante a argumentação do r. voto condutor, o aresto merece reforma por contrariar o disposto nos arts. 50 e 167, §1º, I, do Código Civil, 116, parágrafo único, e 149 do CTN;
- d) A fiscalização realizou um trabalho extremamente aprofundado. O "Relatório Fiscal da Notificação Fiscal do Lançamento de Débito" é completo (fls. 89-106). Os fiscais autuantes coletaram uma grande quantidade de provas do negócio jurídico simulado;
- e) Note-se a quantidade de verificações de fraude e má-fé do contribuinte apresentadas pelos fiscais, como "a transferência de funcionários de uma empresa para a outra", "o exercício de atividades não-rurais pelos supostos empregados da empresa rural Diplomata Agro Avícola Ltda", "realização das atividades laborativas sob a subordinação e no estabelecimento da recorrida", "sedes de ambas empresas em um mesmo endereço", "documentos relacionados ao vínculo empregatício, como Ficha de Registro de Empregados, Rescisões de contrato de trabalho de supostos funcionários da Diplomata Agro Avícola Ltda., assinados por funcionários da recorrida", "o procurador da Diplomata Agro Avícola Ltda também é funcionário da recorrida", e muitos outros;

- f) A fiscalização apurou uma grande quantidade de irregularidades, contradições entre o declarado e o efetivamente ocorrido, subterfúgios, abusos, distorções, praticados pelo contribuinte. É extremamente importante ler com atenção o trabalho fiscal;
- g) Consta do contrato de parceria que a Diplomata Agro Avícola Ltda se obriga a fornecer a mão-de-obra para a recorrida com o fim de produzir frango de corte, abrangendo todo o processo produtivo. À recorrida, caberia a cessão das instalações, complexo incubatório, o fornecimento de pintos de um dia, rações, assessoria técnica e acompanhamento veterinário, o pagamento das despesas operacionais e demais despesas;
- h) A despeito da Diplomata Agro Avícola Ltda. ser, por seu contrato social, empresa destinada à produção rural (atividade rural), foi constatado que os seus supostos funcionários realizavam atividades estranhas a essas, tais como pedreiro, auxiliar de enfermagem, motorista, auxiliar de produção, etc. Ademais, em visita *in loco*, foi constatado ainda, através de funcionário da empresa, que "todos os funcionários da empresa Diplomata Agro Avícola Ltda naquela unidade trabalham dentro do frigorífico, não havendo mão de obra na área rural" (fls. 94);
- i) E mais, ainda na visita, verificou-se que há total confusão entre os empregados da recorrida e os supostos empregados da parceira, inclusive com subordinação aos funcionários da recorrida. De fato, viu-se "que os funcionários da administração são funcionários da Diplomata Industrial e Comercial" (fls. 94);
- j) Contudo, mesmo em face de todos esses elementos de prova, a e. Câmara *a quo* entendeu que não restou comprovada simulação no negócio jurídico de parceria realizado pelo Recorrido. *Data maxima venia*, a e. Câmara *a quo*, apesar da alentada análise do caso, se equivocou;
- k) A vontade, o "querer" das partes, é a que transparece nas provas objeto de análise, nos documentos, nos demais fatos apurados. A vontade é extraída a partir das provas, e serve como elemento de interpretação do negócio jurídico;
- l) Percebe-se a simulação, por exemplo, quando se analisa o que houve quando o contribuinte declara ter transferido seus bens para terceiro, mas continua administrando-os. Ou quando o contribuinte declara ter recebido um empréstimo, mas o valor nunca é devolvido ao mutuante. Ou quando o contribuinte declara que vendeu, mas não recebe o preço. Ou mesmo quando o contribuinte afirma ter criado uma pessoa jurídica, mas desrespeita a separação patrimonial e de interesses que a caracteriza;
- m) Nessas hipóteses, pode-se concluir que a vontade das partes não é a que emerge das declarações. Mas não é essa a premissa para se apurar a simulação, até porque, em verdade, pode-se dizer que as partes quiseram apresentar ao mundo um negócio jurídico, que é falso;

- n) Não faz sentido aduzir que somente haveria simulação quando o negócio jurídico simulado fosse ilícito. *Data venia*, a ilicitude do negócio simulado pode ser apenas uma boa razão para escondê-lo, mas as partes podem ocultar um contrato por outras razões, por exemplo, economia fiscal. A questão é saber se existem as provas do acordo simulatório, das declarações incompatíveis;
- o) E no presente caso, ao se analisar o negócio declarado pelo Recorrido (contrato de parceria) e os fatos apurados pela fiscalização, vê-se, de forma patente, não só o verdadeiro intuito das partes, qual seja, a de se valer de mão-de-obra com vínculo empregatício (presentes todos os seus elementos) com economia fiscal, como uma série de contradições e falsidades, que provam a simulação;
- p) A fiscalização apurou um grande número de provas e indícios, e a Recorrente se reporta a todas as verificações fiscais, como se aqui estivessem transcritas;
- q) Destarte, é flagrante a simulação perpetrada pelo recorrido, pois apesar de declarar que as parceiras são empresas distintas e a mão-de-obra empregada no empreendimento não pertence à recorrida, os fatos demonstram que há total confusão entre as empresas, ao menos quando se trata da mão-de-obra;
- r) Diante disso outra atitude não se poderia esperar do fiscal, a não ser desconsiderar o negócio jurídico simulado e a personalidade jurídica da Diplomata Agro Avícola Ltda, como permitem os arts. 50 do Código civil c/c o 116, parágrafo único do CTN;
- s) Claro e exhaustivamente demonstrado está o intuito fraudulento do recorrido, com o fito de ludibriar o Fisco e ilicitamente obter uma redução do encargo tributário, conforme bem constatou o auditor fiscal autuante;
- t) Diante desses argumentos, correta foi a desconsideração do contrato de parceria com o intuito fraudulento de se ver livre de um maior encargo tributário, motivo pelo qual deve ser reformada a decisão *a quo*, com o restabelecimento da decisão de primeira instância.

Admitido o recurso por meio do Despacho nº 080/2009 (fls. 1.123-1.125), a contribuinte foi intimada e, devidamente representada, apresentou contrarrazões às fls. 1.132-1.152, cujas alegações são as seguintes, em breve resumo:

1. O recurso não pode ser conhecido, em razão da ausência de demonstração cabal de contrariedade à lei ou à evidência da prova. O artigo 116, § único, do CTN e o artigo 50 do Código Civil não podem ser utilizados para comprovar suposta contrariedade à lei. Ademais, a Procuradoria pretende rediscutir provas, o que é vedado em sede de recurso especial;
2. Quanto ao mérito, a decisão merece ser mantida, pois, além da falta de comprovação da simulação pretendida pela fiscalização, não estão presentes os pressupostos legais para

manutenção do lançamento fundado em descon sideração de personalidade jurídica e caracterização de segurados empregados, uma vez que não restaram comprovados os requisitos do vínculo empregatício elencados no artigo 3º da CLT, na forma que exige o artigo 229, § 2º, do Decreto nº 3.048/99.

É o Relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Gonçalo Bonet Allage, Relator

O Recurso Especial da Fazenda Nacional cumpre os pressupostos de admissibilidade e deve ser conhecido.

Na visão deste julgador, a preliminar de não conhecimento do recurso suscitada pela contribuinte em sede de contrarrazões não pode prosperar, já que, contra decisão não unânime, a Fazenda Nacional apontou contrariedade aos artigos 50 e 167, § 1º, inciso I, do Código Civil e, também, aos artigos 116, § único e 149, ambos do CTN, sob o fundamento de que é flagrante a simulação com relação ao contrato de parceria firmado entre as empresas Diplomata Industrial e Comercial Ltda. e Diplomata Agro Avícola Ltda., na medida em que a mão-de-obra formalmente vinculada a esta empresa pertence, na verdade, à autuada. Argumentou, ainda, de forma fundamentada, que a decisão recorrida contrariou a prova dos autos.

Segundo penso, agindo assim a recorrente atendeu à regra regimental.

Saber se houve ou não contrariedade a tais dispositivos legais ou à evidência da prova dos autos é matéria a ser enfrentada no mérito do julgamento, o que passo a fazer a partir de agora.

Reitero que o acórdão proferido pela Sexta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo.

De acordo com a recorrente, a autuada celebrou contrato de parceria, simulado, o qual visava encobrir a relação de emprego existente entre os supostos funcionários da Diplomata Agro Avícola Ltda. e ela.

Eis a matéria em litígio.

A questão a ser apreciada por este Colegiado envolve a análise do trabalho desenvolvido pela autoridade lançadora, que culminou com a conclusão de que (fls. 99): *“...embora o vínculo empregatício tenha sido formalizado com a empresa Diplomata Agro Avícola, os funcionários são segurados empregados efetivamente da empresa Diplomata Industrial e Comercial Ltda, já que os mesmos atendem os pressupostos necessários para a formação do vínculo com esta empresa, conforme preceitua o art. 3º da CLT e o art. 12, inciso I, alínea “a”, da Lei 8212/91, além do que, é esta a empresa que assume os riscos da atividade econômica, que admite, assalaria e dirige a prestação pessoal dos serviços, mesmo que pela empresa interposta, devendo portanto, ser aplicado o art. 2º da CLT e o Enunciado 331 do TST; considerando-se empregador a empresa Diplomata Industrial e Comercial Ltda, em*

*atendimento ao artigo 9º da CLT, e, conseqüentemente, a empresa Diplomata Industrial e Comercial Ltda deve ser responsabilizada pelas contribuições previdenciárias decorrentes dos vínculos de emprego formalizados, inicialmente, pela empresa interposta.”*

Sob minha ótica, a questão é tormentosa, pois envolve a valoração dos elementos trazidos aos autos pela fiscalização com o objetivo de responsabilizar a autuada pelas contribuições previdenciárias decorrentes de relações de trabalho formalizadas pela empresa Diplomata Agro Avícola Ltda.

A Relatora do acórdão recorrido, que restou vencida, consignou em seu voto que (fls. 1.100-1.103):

*Passando-se as questões de mérito, verifico que os segurados, cujas remunerações ensejaram o lançamento das contribuições correspondentes à presente notificação, possuíam vínculo formal com a empresa AGRO AVÍCOLA, porém restou demonstrado que a constituição de tal empresa não trouxe qualquer alteração na situação dos empregados, que permaneceram prestando serviços nas dependências da notificada.*

*Apesar de estarem vinculados à uma empresa rural, os empregados desempenham funções estranhas à atividade rural, como técnico em alimentos, eletricista, atendente de portaria, encarregado de câmara fria, pedreiro, operador de máquinas e outros.*

*Nesse aspecto, não se pode acolher a alegação da recorrente de que uma empresa produtora rural pessoa jurídica teria a necessidade de possuir em seus quadros esse tipo de profissional, alguns deles vinculados de forma inequívoca à atividade industrial.*

*Foi verificado que os controles dos departamentos pessoal, administrativo e contábil da AGRO AVÍCOLA são realizados por funcionários/prepostos da notificada. Apurou-se que documentos emitidos pelo Departamento Pessoal da AGRO AVÍCOLA são assinados por funcionários da notificada, que também se responsabilizam pela entrega da GFIP. O contador responsável pelas duas contabilidades é remunerado somente pela notificada. Assina pela empresa AGRO AVÍCOLA, como procurador, funcionário da notificada.*

*Não é aceitável a justificativa apresentada pela recorrente de que, como integrantes de grupo econômico, tais procedimentos seriam considerados normais.*

*Inicialmente vale dizer que, conforme já argüido, não se verificam as características de grupo econômico entre as empresas. Por outro lado, a existência de grupo econômico está vinculada à unicidade de controle de empresas distintas e não à confusão de recursos humanos e patrimoniais apresentada pelas empresas em questão.*

*Interessante é o fato de empregados que possuem vínculo empregatício formal com a AGRO AVÍCOLA, os quais, em tese,*

*deveriam trabalhar na área rural, contribuir para o Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias de Alimentos. Essa situação fortalece a convicção de que esses funcionários não tem qualquer relação com atividade agrícola, mas à atividade industrial da recorrente.*

*A auditoria fiscal verificou, ainda, que a empresa AGRO AVÍCOLA não possui qualquer outro custo que não seja os salários, encargos trabalhistas e previdenciários. Não possui custos com instalações, manutenção, aluguéis, energia, água ou telefone. Tampouco possui qualquer valor registrado em seu ativo permanente.*

*Entretanto, nos contratos de parceria entre a AGRO AVÍCOLA e produtores rurais pessoas físicas anexados, a primeira se obriga a fornecer pintos de um dia para serem criados pelos produtores até o ponto de abate, fato que só vem reforçar a situação de empresa interposta.*

*Nos referidos contratos, a AGRO AVÍCOLA se compromete não apenas a fornecer os pintos de um dia, mas responsabiliza-se pelo transporte, medicamento, rações, concentrados e assistência técnica, embora, como já argüido, a AGRO AVÍCOLA não possui qualquer outro custo que não seja a mão de obra.*

*O novo Código Civil substituiu a figura do comerciante pela do empresário e define em seu art. 966 que "considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços".*

*Nesse sentido, pode-se definir como empresa a "unidade organizada e organizadora de um conjunto de meios materiais e humanos tendentes à obtenção de um fim". Para o atingimento de sua função precípua a empresa necessita articular fatores de produção, capital, insumos, tecnologia e mão-de-obra para produzir bens ou serviços.*

*Entendo que a AGRO AVÍCOLA, com base na situação verificada pela auditoria fiscal, nem de longe se aproxima do conceito legal que vincula empresa à idéia de uma organização.*

*Pela situação fática demonstrada, pode-se dizer que a constituição da empresa AGRO AVÍCOLA se deu unicamente com o intuito de simular o verdadeiro responsável pelas contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações dos empregados.*

*(...)*

*Escudada no Princípio da Verdade Material e pelo poder-dever de buscar o ato efetivamente praticado pelas partes, a Administração, ao verificar a ocorrência de simulação, pode superar o negócio jurídico simulado para aplicar a lei tributária, aos verdadeiros participantes do negócio pois, de acordo com o*

*art. 118, inciso I do CTN, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.*

*Não restam dúvidas de que todos os expedientes utilizados tinham por objetivo simular negócio jurídico, no qual a intentio facti se divorcia da intentio iuris, ou seja, a intenção das partes é uma, a forma jurídica adotada é outra.*

*A recorrente menciona divergência doutrinária a respeito da possibilidade da autoridade fiscal desconsiderar a personalidade jurídica de empresas. Pretende a recorrente demonstrar que sua tese seria majoritária, ou seja, aquela em que apenas aos juízes seria permitido a aplicação do "disregard".*

*O artigo 50 do Código Civil dispõe que em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.*

*Conforme já argumentou o julgador de primeira instância, o dispositivo acima aplica-se às relações jurídicas de direito privado que se caracterizam pela horizontalidade.*

*Entretanto, quando se trata da relação fisco-contribuinte não é aceitável supor que o Estado deva se submeter aos ditames do Código Civil, norma que se destina a regular as relações no âmbito privado, sobretudo porque dispõe de legislação própria, o Código Tributário Nacional, que garante ao fisco a prerrogativa de desconsiderar os negócios simulados, conforme se verifica nos artigos 118, inciso I e 149, inciso VII, in verbis:*

*(...)*

*Quanto aos argumentos no sentido de que os pressupostos da relação de emprego ocorreram formal e materialmente com a AGRO AVÍCOLA, também não merecem acolhida.*

*A meu ver, está perfeitamente demonstrado que os segurados em questão trabalhavam nas instalações da notificada, eram vinculados à sua atividade fim e subordinados a sua política administrativa/produziva/econômica.*

*(...)*

*Da análise da peça recursal verifica-se que a recorrente tenta, apegando-se a minúcias, desqualificar o trabalho da auditoria fiscal e do julgador de primeira instância. As alegações que faz no sentido de que a AGRO AVÍCOLA foi criada e funciona como uma empresa independente não são comprovadas.*

*Afirma que a AGRO AVÍCOLA não tem a notificada como único cliente, porém não traz prova da existência de qualquer outro.*

*A AGRO AVÍCOLA como produtora rural não possui qualquer bem, móvel ou imóvel, não possui qualquer custo ou despesa, à exceção da mão-de-obra, para atingir seu objetivo. Infere-se das informações constantes dos autos que a produção rural da AGRO AVÍCOLA se resume a sua parcela em frangos vivos resultante da parceria efetuada com a própria notificada. Produção esta conseguida unicamente com o trabalho dos funcionários, uma vez que as instalações, insumos e demais despesas são assumidas pela notificada.*

Percebe-se, pois, que o voto-vencido rejeitou as teses suscitadas pelo contribuinte apegando-se ao trabalho desenvolvido pela autoridade lançadora e, conseqüentemente, concluindo que a constituição da empresa Diplomata Agro Avícola Ltda. se deu unicamente com o intuito de simular o verdadeiro responsável pelas contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações dos empregados da pessoa jurídica Diplomata Industrial e Comercial Ltda.

Por outro lado, a corrente majoritária considerou não haver a efetiva comprovação de que o contrato de parceria teria como única finalidade simular e mascarar a formação do vínculo de emprego, motivo pelo qual o lançamento não pode prevalecer.

Em seu voto-vencedor, o Conselheiro Rogério de Lellis Pinto fez as seguintes ponderações (fls. 1.105-1.108):

*Cumpre-nos observar que, ainda que para fins previdenciários, quando a fiscalização da SRP caracteriza trabalhadores como segurados empregados, embora legítima, sua atuação é incidental, socorrendo-se nos elementos vinculados às relações de trabalho, afeto ao direito privado, elementos esses que, diga-se, não podem ser alterados pela autoridade fiscal.*

*Justamente por ser atuação excepcional, a caracterização de vínculo empregatício, ainda que por empresa interposta, somente há de ser promovida e aceita na estrita hipótese de restar fielmente comprovada a presença dos elementos legais que lhe conferem essência, de forma a permitir ter-se a certeza da existência da relação de labor. Isso, por óbvio, significa impor ao Agente Fazendário a cautela e o dever de evidenciar nos autos do procedimento fiscal, por meio de provas robustas, e não apenas por entendimentos pessoais, que há na relação encontrada artificios e manobras evasivas do contribuinte visando mascarar uma realidade diversa da formalmente analisada, até porque o ônus de provar a ocorrência do fato gerador, ressalvadas as hipóteses de sua inversão (o que não é o caso), cabe sempre ao Fisco (art. 333, I do CPC, arts. 142, 149 e 194 do CTN). Lembre-se ainda que, na dúvida, não se deve tributar.*

*Sem embargos, um ponto não pode ser questionado, ao Colegiado sempre caberá, da análise fática apresentada pela auditoria fiscal em cotejo com os elementos probatórios trazidos*

*pelo contribuinte, extrair se há dados seguros que lhe permitam ter a certeza incontroversa (sem apelo a redundância) de que a conduta do contribuinte esconde, dolosamente ou não, uma realidade diversa da apresentada, ou seja, se há evidências firmes dos elementos da relação de emprego. Somente diante de um juízo desprovido de dúvidas e incertezas poderá prevalecer a caracterização de vínculo laboral e o lançamento nele baseado.*

*Na esteira desse raciocínio, e não obstante o grande trabalho desenvolvido pela ilustre autoridade lançadora, tenho comigo que o lançamento, da forma com que fora promovido não pode prevalecer, haja vista não haver elementos suficientes para sustentar que a parceria empreendida entre a Industrial e Agro-Avícola, teria como única finalidade simular e mascarar a formação de vínculo de emprego.*

*Segundo se constata do Relatório Fiscal de fls. 96 e s., o raciocínio desenvolvido pelo eminente Agente Fazendário, baseia-se no entendimento de que a parceria empreendida entre as empresas em questão seria irregular, e nada mais objetivava do que simular a formação de vínculo dos empregados da Agro-Avícola direto com a Notificada. No entanto, não vejo razão para acompanhar seu discurso.*

*Sem embargos, é preciso lembrarmos, antes de mais nada, que trata-se aqui de empresas que formalizaram contrato de parceria, ou seja, que optaram pela conjugação de recursos humanos, físicos e financeiros de forma a assegurar o melhor alcance dos objetivos delineados em seus estatutos. Essa conjugação de esforços, entre as empresas parceiras, podem perfeitamente estender-se pela utilização do mesmo espaço, pelo fornecimento de material, pela transferência de experiências, e tanto mais de outras situações que não necessitam de serem expostas neste momento, mas que não conduzem a certeza de existência de qualquer ilegalidade que justifique a desconsideração de atos ou mesmo da personalidade jurídica dos envolvidos.*

*O que acima se disse nos leva a entender que o fato dos empregados da Agro-Avícola prestarem seus serviços em locais de propriedade da Notificada, com cessão de espaço, utilizando-se de materiais cedidos, de profissionais para serviços de interesse comuns e próprios até, de emissão de documentos por intermédio das mesmas pessoas, é perfeitamente plausível, sendo, em verdade, decorrência óbvia da própria parceria existente entre ambas as empresas, e está até mesmo expresso no contrato que a externa, o que, sopesada a situação, não justifica o tratamento proposto pela autoridade fiscal.*

*Reafirma-se que sendo parceiras, nada mais justificável do que as interessadas conjugarem todos os meios necessários para a regular concretização da parceria proposta, tal qual narrado pela autoridade lançadora, que, do contrário, poderia restar prejudicada, e até mesmo impossibilitar o alcance dos objetivos almejados pelos parceiros.*

*Merece destaque ainda a ênfase quanto ao fato da Agro-Avícola ter empregados em setores supostamente não vinculados a sua atividade, e a adesão desses empregados em sindicatos cujos representados não laborariam no campo, o que para este Conselheiro, não repercute na formação do vínculo de emprego destes empregados, como pretende o levantamento ora questionado. Sem embargos, a meu ver tal fato tem relevância apenas no que tange ao enquadramento de FPAS que a própria empresa assume, decorrente da atividade que exerce, mas jamais sobre a perspectiva de vínculo de emprego.*

*Em verdade, tudo o que a douta fiscalização narra como irregular, são nada mais que indícios e construções pessoais de uma situação que apresenta resultados negativos para o Fisco, e que podem, sob uma outra perspectiva, serem perfeitamente justificados pela parceria implementada entre as empresas envolvidas. Em outras palavras, o que para alguém pode representar inconsistência, para outros pode ser justificativa, o que, de qualquer forma, não pode servir de sustentação para qualquer imposição fiscal, já que carregam em si fortes juízos axiológicos ou subjetivos, caminhos indiscutíveis para arbitrariedades e flagrantemente opostos aos primados da legalidade, norteador das relações tributárias.*

*É indubitável que indícios podem, eventualmente, levar a conclusão de atos simulados ou ilegais, e a partir deles permitir a sua tributação. Todavia, a sua força probante, na preciosa e feliz lição de Marcus Vinicius Neder in Processo Administrativo Federal Comentado, deve vir sempre assentada na gravidade dos fatos elencados, na sua precisão e convergência, cuja conjunção permitira ao julgador formar a sua convicção, visando a aplicação da norma material, o que, entretanto, não é o caso aqui tratado, cujos indícios arrolados no REFISC, não ganham os contornos necessários para comprovar a simulação aventada pela ilustre fiscalização.*

*Deve-se ponderar que seria retórico analisar todos os fatos relacionados à transferência de empregados entre as empresas parceiras, os atos decorrentes dessa parceria, a minimização do custo fiscal como consequência, se efetivamente demonstrado que o modelo abstrato encontrado não corresponderia aquele realizado entre as empresas, ou seja, que o contrato de parceria, na verdade, nada mais seria que uma simulação de ato jurídico, visando mascarar realidade diversa.*

*Certo é, e nada há que se discutir nesse sentido, que havendo a adoção de atos simulados por parte do contribuinte, a realidade formal pode perfeitamente ser ultrapassada, a fim de justificar a aplicação correta e pura do direito tributário material, já que caracterizado esta, neste caso, não um planejamento fiscal, mas sim manobras evasivas que devem ser combatidas e tributadas. Contudo, a declaração da fraude ou simulação poderá ser aceita apenas na hipótese de se fundarem em elementos probatórios irrefutáveis, e que demonstrem que o comportamento do contribuinte viola ou é contrário ao texto da lei ou, que sendo*

*lícitos, escondam realidade diversa daquela buscada na operação. Repita-se, apenas indícios ou provas robustas autorizam o fisco a desconsiderar atos, negócios e personalidade jurídica, a fim de se buscar aplicar a norma tributária material.*

*No caso sob enfoque, todo o levantamento encontra-se amparado apenas na interpretação subjetiva que o autor do lançamento confere a alguns indícios, levantados através da análise fática do contribuinte, e de um contrato de parceria que seria irregular, e supostamente simulado, mas que não convergem, necessariamente, para a certeza que tenta lhe imprimir, e que é justamente a única forma de se manter a autuação.*

*Assim é que no entender deste Conselheiro, os fatos narrados no REFISC, e os elementos que compõe esta NFLD, não são suficientes para demonstrar que haja qualquer adoção de atos simulados para justificar a declaração direta de vínculo empregatício entre os empregados da Avícola para com a Notificada, como pretende a presente NFLD. Nem mesmo há que se cogitar que os meios adotados pelas empresas parceiras seriam ilegais, posto não ser juridicamente vedadas pelo ordenamento vigente, o que, aliado a constitucionalmente consagrada liberdade de contratar e de livremente gerir seus negócios, se torna legitimamente possível a eleição dos meios aqui adotados, para fins da implementação da parceria aventada.*

*Convém não nos esquecermos que as fls. 98 dos autos, o ilustre Agente Fazendário declina os elementos que, a seu ver, delimitariam o vínculo de emprego aqui pretendido. Não obstante essa exposição, e pela análise dos argumentos ali declinados, observa-se que seu raciocínio parte da premissa de que seria irregular e simulada a parceria analisada, fato este acima analisado e que por nós já fora rejeitado, de forma que, não cabe qualquer menção aqueles fatos.*

*Apenas se enfatize que se existem elementos do vínculo de emprego comprovados nos autos, estes estão a deriva da pretensão fiscal, e nos conduzem a única certeza de que a Agro-Avícola é que efetivamente está a ele diretamente ligado.*

*Digno de nota também é o fato de que, como alega e comprova o contribuinte, a própria Justiça do Trabalho já reconheceu em outras ocasiões, a realidade formal e factual da empresa Agro-Avícola, inclusive imputando a ela responsabilidade na qualidade de empregadora, o que nos leva ao mínimo de certeza de que nem todos aqueles segurados indicados nesta NFLD, poderiam ser presumidamente empregados da Notificada, de forma que a presunção assumida no REFISC resta sensivelmente abalada por tal fato, e lembremos, mais uma vez socorrendo-nos em Marcus Vinícius Nedder, que havendo dúvida não se deve tributar.*

*Por fim, vale mencionar que pela análise dos autos, parece-nos claro que a parceria empreendida entre as empresas, além de*

*nos parecer lícita, tem como escopo também um melhor gerenciamento administrativo e operacional de suas atividades, racionalizando assim suas formas de atuação, num procedimento que tem sido adotado por outras grandes empresas do setor. Isso nos leva a entender que as conseqüências contrárias ao Fisco, que por certo é seu objetivo, é também decorrência desse processo de reestruturação, que busca a otimização da sua produção, e a maximização de resultados econômicos e fiscais, exigidos na vida empresarial, e que não permitem a desqualificação dos atos ou da personalidade jurídica das empresas envolvidas, a fim de tributá-las de forma mais onerosa.*

Sopesando os argumentos expostos no acórdão recorrido, no voto-vencido e no voto-vencedor, entendo que o lançamento é improcedente, ante a ausência de comprovação inequívoca quanto à simulação do contrato de parceria firmado entre a empresa Diplomata Industrial e Comercial Ltda. e a pessoa jurídica Diplomata Agro Avícola Ltda.

Aliás, por concordar inteiramente com as colocações do Conselheiro Rogério de Lellis Pinto, adoto-as como razões de decidir.

Segundo penso, os elementos trazidos aos autos pela autoridade lançadora poderiam justificar a desclassificação da empresa Diplomata Agro Avícola Ltda. da condição de produtora rural pessoa jurídica, com a respectiva alteração do FPAS adotado, sujeitando-a, assim, à incidência de contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de salários.

No entanto, não comprovam que a mão-de-obra utilizada por ela pertence à empresa autuada.

As reclamatórias trabalhistas trazidas aos autos (fls. 927-986, Volume IV) também indicam a existência de fato e de direito da pessoa jurídica Diplomata Agro Avícola Ltda.

É de se destacar, ainda, de acordo com a planilha de fls. 764 (Volume III), que segundo a interessada foi elaborada pela fiscalização previdenciária para a NFLD nº 35.708.030-0, lavrada contra ela, que nas competências 05/2004, 06/2004 e 07/2004, portanto durante o período envolvido neste lançamento, a empresa Diplomata Industrial e Comercial Ltda. teve 1.309, 1.302 e 1.318 funcionários, respectivamente.

Conseqüentemente, ao menos para este período, não prospera a alegação da autoridade lançadora no sentido de que houve a “transferência” de funcionários para a Diplomata Agro Avícola Ltda. com o objetivo de reduzir a incidência de contribuições previdenciárias sobre a folha de salários, pois em 10/2001 a interessada tinha 762 empregados registrados, nos termos do relatório fiscal.

Outro aspecto que merece ser ressaltado está relacionado ao fato de que a empresa Diplomata Agro Avícola Ltda. teve como cliente durante o período autuado, além da Diplomata Industrial e Comercial Ltda., a pessoa jurídica Kaefer Avicultura Ltda., CNPJ nº 84.874.726/0001-43, estabelecida em Cascavel (PR), conforme indicam os documentos de fls. 764-926 (Volumes III e IV).

Sob minha ótica, os fatos em apreço, no mínimo, envolvem circunstâncias duvidosas, o que reclama a aplicação ao caso da regra do artigo 112, incisos I e II, do Código Tributário Nacional – CTN, segundo a qual:

*Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*

*I – à capitulação legal do fato;*

*II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;*

Por estes motivos, entendo que a decisão recorrida merece ser confirmada.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

*(Assinado digitalmente)*

Gonçalo Bonet Allage

## Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Oliveira, Designado

Com todo respeito ao trabalho do nobre Relator, divirjo de seu entendimento.

Na análise dos autos, verifica-se que a fiscalização enquadrou segurados empregados de pessoa jurídica diversa da recorrente como segurados empregados da recorrente.

Ressaltamos que o Fisco pode e deve desconsiderar pactos, quando verifique requisitos, características previstos na legislação.

### **Lei 8.212/1991:**

*Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas [alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11](#), bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas [alíneas d e e do parágrafo único do art. 11](#), cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente.*

...

*§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.*

### **Decreto 3048/1999:**

*Art.229. O Instituto Nacional do Seguro Social é o órgão competente para:*

...

*§2ºSe o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no [inciso I do caput do art. 9º](#), deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.*

...

*Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:*

*I - como empregado:*

*a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural a empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;*

Nota-se, assim - a partir da transcrição do dispositivo legal que autoriza o uso dessa competência (desconsideração do vínculo pactuado e enquadramento como segurado empregado) - que há a necessidade da fiscalização verificar condições para efetuar essa desconsideração.

Portanto, a fiscalização deve constatar a ocorrência das seguintes condições:

- a) O segurado deve ser pessoa física;
- b) A prestação de serviço deve ser de natureza não eventual;
- c) O segurado deve trabalhar para empregador (empresa urbana ou rural);
- d) O segurado deve prestar serviço sob dependência do empregador (subordinação);
- e) O segurado deve receber salário (remuneração) pelo serviço prestado.

Para maior clareza, analisaremos cada pressuposto.

#### **a) Pessoa Física:**

O contrato de trabalho é “*intuitu personae*” no que diz respeito ao empregado, isto é, levando em consideração a pessoa que é contratada como empregado, **a qual não pode fazer-se substituir por outra**. A prestação de serviço deve ser cumprida pelo próprio empregado, posto que é indelegável por tratar-se de obrigação de fazer. Caso o empregado se faça substituir por outra pessoa, **inexistirá o elemento pessoalidade**.

#### **b) Prestação de Serviço de Natureza não eventual:**

Entende-se por serviço prestado em caráter não eventual aquele relacionado direta ou indiretamente com as atividades normais da empresa.

Significa que só se considera empregado quando o serviço por ele prestado for de natureza permanente. A eventualidade não deve ser confundida com a frequência, com a jornada ou com o horário de trabalho. Diz respeito tão-somente à **natureza do serviço**. Por exemplo: um bombeiro hidráulico, contratado para realizar reparos na rede hidráulica de um banco, exerce uma atividade, realiza um serviço de natureza eventual em relação à atividade bancária, mesmo que compareça ao serviço pontualmente, no mesmo horário dos demais empregados, durante qualquer tempo de que necessite para terminar o seu trabalho.

Entretanto, um trabalhador daquele banco que exerça o cargo de auditor interno, mesmo que compareça ao serviço em dias alternados e não esteja sujeito ao horário e à frequência dos demais empregados, executa serviço de natureza não eventual. Representa uma

necessidade ligada à atividade bancária. Ele realiza um trabalho relacionado com a atividade do banco.

### **c) Trabalhar para Empregador (Empresa):**

Para a CLT, empregador e empresa são usados como sinônimos. A legislação previdenciária utiliza apenas a expressão "...presta serviço de natureza rural ou urbana à empresa...". Portanto, empresa é o empregador, pessoa física ou jurídica, que contrata, dirige e remunera o trabalho.

Outro ponto importante para a definição de empregador é que este assume o risco da atividade econômica.

### **d) Subordinação (Dependência) a Empregador:**

A dependência a que a lei se refere não é econômica, embora ela se faça presente e até se presume na maioria dos contratos de trabalho. Mas essa dependência econômica não é pressuposto em todos os contratos. Há pessoas economicamente independentes que são empregadas.

**Por outro lado, também não é a simples subordinação técnica**, em que o tomador do serviço pode e exige que a sua execução **obedeça a determinados requisitos de ordem técnica**, mesmo porque em muitos casos ela nem poderia ocorrer. Um advogado que fosse empregado de pessoa leiga em direito, certamente não teria subordinação técnica.

Da mesma forma, o avicultor, obrigado na criação de aves, em decorrência de contrato de parceria, **a cumprir determinadas exigências técnicas** do parceiro abatedor, tais como, peso mínimo para abate, ração específica, instalações com características pré-estabelecidas, exclusividade de fornecimento etc, **terá caracterizado a subordinação técnica, mas não o vínculo empregatício.**

**A dependência reconhecida pela lei e pela jurisprudência é a jurídica.** Por força do contrato firmado com a empresa, o empregado se obriga **a cumprir suas determinações, isto é, em função do contrato de trabalho, onde está sujeito a receber ordens, em decorrência do poder de direção do empregador.**

A subordinação é o **estado de sujeição** em que se coloca o empregado em relação ao empregador, **aguardando ou executando suas ordens.**

A subordinação estabelecida na lei deve ser entendida como o direito do empregador de **dirigir e fiscalizar** a prestação do trabalho e dispor dos serviços contratados como melhor lhe aprouver. Com efeito, se o empregador dirige a prestação do trabalho e o empregado está íntima e pessoalmente ligado ao trabalho, esse estará sob a dependência daquele, a cujas ordens deve obedecer, como ao seu superior hierárquico. Assim, o direito do empregador de definir, no curso da relação contratual e nos limites do contrato, a modalidade de atuação concreta do trabalho (faça isto, não faça aquilo; suspenda tal serviço, inicie outro).

Segundo Délio Maranhão da subordinação resulta para o empregador o poder de:

- 1) Dirigir e comandar a execução da obrigação contratual pelo empregado;
- 2) Controlar o cumprimento dessa obrigação;
- 3) Aplicar penas disciplinares (advertência, suspensão, dispensa) quando o empregado não satisfaz devidamente, a prestação a que se obriga, ou se comporta de modo incompatível com a confiança que está na base do contrato.

A dependência é **pessoal**, isto é, não passa da pessoa do empregado, não atinge os seus familiares. O poder de mando não vai além do contrato de trabalho; tem limite no que se relaciona a trabalho e no tempo de vigência da relação de emprego.

A lei não exige que o trabalho seja executado no estabelecimento do empregador. Pode ser feito na residência do empregado, desde que exista a sujeição pessoal. Se o empregador determina o conteúdo de cada prestação de trabalho, pouco importa o lugar onde ele é realizado.

#### **e) Receber Salário (Remuneração) pelo Serviço Prestado:**

A CLT, em seu art. 3º, ao conceituar empregado, utiliza a expressão mediante salário; a legislação previdenciária utiliza a expressão remuneração.

Assim, podemos concluir que a relação de emprego é onerosa, isto é, o empregado tem o ônus físico de prestar serviço ou estar à disposição do empregador e este tem o ônus de remunerar o empregado, seja em espécie ou em utilidade.

Para o empregado que satisfaz o ônus do trabalho não é aceita a alegação do trabalho gratuito.

Após esclarecermos as condições, devemos verificar se a fiscalização demonstrou a ocorrência dessas condições, pois só assim existirá o fato gerador, como determina a legislação.

#### **Decreto 3.048/1999:**

*Art.293. Constatada a ocorrência de infração a dispositivo deste Regulamento, será lavrado auto-de-infração **com discriminação clara e precisa da infração** e das circunstâncias em que foi praticada, contendo o dispositivo legal infringido, a penalidade aplicada e os critérios de gradação, e indicando local, dia e hora de sua lavratura, observadas as normas fixadas pelos órgãos competentes.*

Na análise dos autos encontramos comprovação de todos os requisitos:

1. Os segurados são pessoas físicas;
2. A prestação de serviço é de natureza não eventual (ligada à atividade);

3. Os segurados trabalham para empregador (empresa urbana ou rural);
4. Os segurados prestam serviços sob dependência do empregador (subordinação);
5. Os segurados recebem salário (remuneração) pelo serviço prestado.

É de ressaltar, em síntese, a série de provas e indícios apontados pelo Fisco:

1. Transferência de segurados (dezenas) de uma empresa para outra;
2. Domicílios idênticos;
3. Segurados de empresa diversa exercendo funções ligadas aos fins da recorrente;
4. Documentação de segurados de empresa diversa sendo emitidos pela recorrente;
5. Idênticos responsáveis pelas empresas;
6. Uniformes idênticos para segurados;
7. Segurados da área de administração atuando nas duas empresas;
8. Por fim, destaca-se a aplicação de penalidade por parte da recorrente aos segurados de empresa diversa, conforme prova que consta dos autos.

Portanto, na análise dos fatos e provas descritos nos autos, resta claro, claríssimo, que os segurados que atuam em empresa diversa na verdade são segurados empregados da recorrente, pois estão provados todos os requisitos, características que conceituam esta relação.

Por todo exposto, dou provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, na forma do voto.

*(Assinado digitalmente)*

Marcelo Oliveira