



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.725728/2018-81
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-009.605 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de fevereiro de 2023
Recorrente SEI CONSULTORIA DE PROJETOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014

RESPOSTAS AO TERMO DE DILIGÊNCIA FISCAL. CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA. FASE INQUISITORIAL. SÚMULA CARF Nº 162.

Nos termos do verbete sumular de nº 162 do CARF, somente com a apresentação da impugnação é que resguardado o direito ao contraditório e à ampla defesa.

DECADÊNCIA. SÚMULA STF Nº 8.

É inconstitucional o prazo decadencial decenal previsto no parágrafo único do art. 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e dos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991.

DECADÊNCIA. NÃO OCORRÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 72. REJEIÇÃO.

Tratando-se de tributos sujeitos à homologação, aplica-se a regra do art. 150, § 4º do CTN, desde que tenha havido pagamento antecipado e que não esteja configurado dolo, fraude ou simulação - inteligência do RESP nº 973.333/SC. Na falta de pagamento ou comprovado ter o contribuinte agido com dolo, fraude ou simulação, aplica-se a regra do art. 173, I, CTN, por força do art. 149, VII do mesmo diploma.

RECONHECIMENTO DE ELEMENTOS CARACTERIZADORES DO SEGURADO OBRIGATÓRIO (EMPREGADO). EXERCÍCIO DO PODER DE POLÍCIA PELA AUTORIDADE FAZENDÁRIA. PRELIMINAR DE NULIDADE REJEITADA.

No exercício de seu poder de polícia, pode a autoridade fazendária reclassificar atos que visam escamotear a realidade dos fatos, desde que de forma fundamentada.

REQUISITOS QUALIFICAÇÃO SEGURADO OBRIGATÓRIO. PREENCHIMENTO.

Comprovada pela autoridade fiscalizadora a existência de habitualidade, subordinação, pessoalidade e remuneração - *ex vi* da al. “a” do inc. I do art. 12 da Lei nº 8.212/81 -, há disparidade entre a forma de pactuação e a realidade. Mister reconhecer ser o indivíduo segurado obrigatório da Previdência Social.

MULTA QUALIFICADA. REQUISITOS. COMPROVAÇÃO PELA FISCALIZAÇÃO.

A multa de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata será duplicada caso comprovado pela fiscalização a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio.

DEDUÇÃO DE VALORES JÁ RECOLHIDOS PELA PESSOA JURÍDICA. PRECEDENTES DO CARF.

São considerados aproveitáveis pela recorrente eventuais pagamentos de tributos realizado por terceiros.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para determinar que dos valores lançados sejam deduzidas as contribuições previdenciárias pagas pelos segurados na qualidade de sócios, cujas contratações foram reclassificadas, arrecadadas pelas pessoas jurídicas no mesmo período objeto da autuação. Vencida a conselheira Sonia de Queiroz Accioly, que negou provimento ao recurso e manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Presidente.

(assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira (Relatora), Mário Hermes Soares Campos (Presidente), Martin da Silva Gesto, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva e Sônia de Queiroz Accioly. Ausente o Conselheiro Christiano Rocha Pinheiro.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por SEI CONSULTORIA DE PROJETOS LTDA. e por SEI ENGENHARIA LTDA., na qualidade de responsável solidária, contra acórdão, proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (DRJ/BHE), que *rejeitou* a impugnação apresentada para manter a exigência de R\$ 5.385.553,54 (contribuições devida pelos segurados empregados e a retida), R\$ 29.995.127,46 (patronal, inclusive a destinada aos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa resultantes dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT) e R\$ 6.993,96 (multa por ter deixado de preparar folha de pagamento das remunerações pagas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social conforme estabelecido no artigo 32, inciso I, da Lei nº 8.212, de 1991), referentes às competências 01/2013 a 12/2014.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal (f. 36/97) – formalizado após a conclusão dos trabalhos de fiscalização iniciados por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal (f. 1058/1061) e seguido dos Termos de Intimação Fiscal nº 01 a 17 (f. 1064/1194) – após a análise da documentação apresentada pela fiscalizada e pelas pessoas jurídicas prestadoras de serviços à fiscalizada que foram intimadas no curso do procedimento fiscal, foi possível concluir a ocorrência do fenômeno da “pejotização.”

Os elementos que embasaram tal conclusão foram: **(i)** as evidências da adoção de sistema de controle de frequência das pessoas físicas envolvidas, a partir da utilização de controle de metas; **(ii)** a existência e a utilização de relatório de atividades denominado RDA a ser preenchido pelas pessoas físicas envolvidas; e, **(iii)** o pagamento de cartão alimentação a tais pessoas físicas. Constatado ainda,

pelo exame das peças dos processos trabalhistas apresentadas em atendimento à intimação recebida **que a fiscalizada manteve o sistema de banco de horas com regras próprias por ela estabelecidas para o desconto da remuneração ou pagamento de horas extras aplicável aos seus empregados e às pessoas físicas contratadas por meio das pessoas jurídicas das quais tais pessoas físicas eram sócias.**

18. A fiscalização verificou, por último, no confronto entre as peças dos processos trabalhistas e as cópias dos contratos de prestação de serviços apresentados pela fiscalizada e, ainda, nas diligências vinculadas que realizou para circularização de informações que, **nas contratações de pessoas físicas por meio das pessoas jurídicas das quais tais pessoas físicas eram sócias** (Anexos I e V do presente TVF) **ocorria conforme se verá adiante:**

a) utilização de material e equipamento de propriedade da fiscalizada – contratante dos serviços – pelas pessoas físicas contratadas por meio das pessoas jurídicas das quais eram sócias;

b) impossibilidade de terceirização dos serviços pelas pessoas físicas contratadas por meio das pessoas jurídicas das quais eram sócias;

c) pagamento de plano de saúde para sócios de empresas contratadas pela fiscalizada para prestação de serviços por meio das pessoas jurídicas das quais eram sócias;

d) rescisão contratual com pagamento de verbas relativas a férias e aviso prévio;

e) Inserção da pessoa física contratada por meio das pessoas jurídicas das quais eram sócias na dinâmica rotineira das atividades fim e meio da fiscalizada – contratante.

(...)

A fiscalização observou, também, que as empresas prestadoras de serviços contratadas pela fiscalizada não tem independência e nem estrutura empresarial e profissionais próprias, não havendo na maioria local para as instalações físicas tendo sido verificado que os endereços das prestadoras eram de residências, escritórios de contabilidade ou espaços cedidos por outras empresas e, às vezes, até imóveis fechados.

A fiscalização observou, ainda, que as empresas prestadoras contratadas pela fiscalizada não possuíam empregados e os serviços eram prestados exclusivamente pelo sócio habilitado e capacitado para a atividade técnica específica objeto da contratação.

(...)

A fiscalização observou que o número de ações trabalhistas já transitadas em julgado com decisão favorável ao reclamante no sentido do reconhecimento da relação de emprego bem como os processos em curso na Justiça do Trabalho se constituem em prova indiciária da prática da pejetização pela fiscalizada. (sublinhas deste voto)

Aplicada multa por ter deixado de incluir nas folhas de pagamento os segurados empregados remunerados através de notas fiscais emitidas por pessoas jurídicas das quais eram sócios, bem como os complementos salariais pagos por meio de notas fiscais emitidas por pessoas jurídicas a segurados empregados constantes na folha de pagamento. Assim, configurada fraude à legislação tributária, a multa foi agravada em três vezes, nos termos do inciso II do artigo 290 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3048/1999.

No que se refere à multa de ofício de 75% duplicada para 150%, sua aplicabilidade se deu diante da verificação de simulação e fraude à legislação tributária, nos termos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4502/1964. Ademais, foi formalizada a Representação Fiscal para Fins Penais.

Em sua peça impugnatória (f. 5293/5306) a ora recorrente e a responsável solidária SEI ENGENHARIA LTDA. alegam, em síntese, preliminarmente, **(i)** a invalidade probatória das cartas-resposta aos termos de diligência; e, **(ii)** a “decadência das parcelas não constituídas no prazo de cinco anos contado do fato gerador, uma vez que o que o tributo foi declarado e recolhido, pretendendo o fisco apenas o recebimento de supostas diferenças” (f. 5293).

Quanto ao mérito, aduz a nulidade do lançamento, eis que “há apenas mera suposição da Fiscalização Tributária, partindo da indevida equiparação entre Direito do Trabalho e Direito Tributário.” (f. 5297) Acrescenta não ser possível a aplicação do disposto no parágrafo único do art. 116 do CTN sem que seja devidamente regulamentada, além de não vedar o ordenamento a constituição de pessoas jurídicas. Cita

apenas alguns exemplos que demonstram que as suposições em que se baseia o lançamento são absurdas. Considerando a quantidade de notas fiscais arroladas, os inúmeros documentos juntados ao PTA, e o exíguo prazo para impugnação (especialmente considerando-se que a intimação se deu em um sábado, às vésperas do Natal, e que o representante das impugnantes só tomou efetiva ciência do lançamento em janeiro de 2019), não foi possível fazer uma análise caso a caso. (f. 5302)

Em caráter subsidiário, pede **(i)** a compensação dos valores já recolhidos pelas empresas emissoras das notas fiscais e **(ii)** o afastamento da multa de ofício, sob a alegação de que “o reconhecimento da responsabilidade pessoal dos prestadores de serviço, porque eles é que praticaram a suposta fraude, constituindo as pessoas jurídicas para, por meio delas, prestar serviços à impugnante.” (f. 5305)

Ao apreciar as teses suscitadas, prolatado o acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014

CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA.

Não se configura ofensa ao princípio da ampla defesa e do contraditório se o conhecimento dos atos processuais pelo autuado e o seu direito de manifestação encontram-se assegurados.

PROCEDIMENTO FISCAL. FASE NÃO CONTENCIOSA.

Somente com a apresentação de defesa, após a ciência da autuação, dá-se início à fase litigiosa ou contenciosa, e o sujeito passivo pode exercer, na plenitude, o contraditório e a ampla defesa.

DECADÊNCIA.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se com o decurso do prazo decadencial previsto no Código Tributário Nacional - CTN.

CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições previdenciárias e para outras entidades e fundos (terceiros) a seu cargo.

COMPETÊNCIA DO AFRFB. IDENTIFICAÇÃO DE SEGURADO VINCULADO OBRIGATORIAMENTE AO RGPS.

O Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil tem, dentre suas atribuições, competência para identificar a ocorrência de remuneração a segurados obrigatoriamente vinculados ao Regime Geral de Previdência Social.

DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO.

Permite-se à autoridade tributária desconsiderar ato ou negócio jurídico praticado pelo contribuinte, com o objetivo de reduzir o montante do tributo devido, com dolo fraude e simulação.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Considera-se não impugnada a parte do lançamento que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte.

Matéria não discutida na peça impugnatória é atingida pela preclusão, não mais podendo ser debatida na fase recursal.

CONEXÃO.

Devem ser analisados em conjunto com o processo principal os processos vinculados por conexão.

Impugnação Improcedente**Crédito Tributário Mantido (f. 5327/5328)**

Registro que, embora tenha a decisão *a quo* sublinhado inexistir insurgência apenas quanto à responsabilização solidária, noto ainda a ausência de manifestação quanto ao auto de infração por descumprimento de obrigação acessória, acostado às f. 30/34. **Sobre ambos, operados os efeitos da preclusão.**

Intimadas, apresentaram conjuntamente recurso voluntário (f. 5357/5371), reiterando as teses de defesa apresentadas em sede impugnatória. Acrescentou que

[a]s autuações relativas a 2007 e 2008, contudo, já foram julgadas improcedentes por este Conselho (acórdãos 2401005.850, da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária e 2201004.763, da 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária), exatamente por não haver “nos autos a análise individualizada de cada contrato com eventuais condutas aptas a mascararem eventual relação de trabalho”. E a

mesma falha se repete na presente autuação, como se demonstrará ao abordar o mérito. (f. 5358)

É o relatório.

Voto

Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Relatora.

Por ser o recurso tempestivo e preencher os demais pressupostos de admissibilidade, dele conheço.

I – DAS PRELIMINARES

I.1 – DA INVALIDADE PROBATÓRIA DAS CARTAS-RESPOSTA

Malgrado afirme ter a fiscalização presumido a pejetização a partir de apenas quatro casos de prestadores de serviço que tiveram vínculos empregatícios reconhecidos pela Justiça Trabalhista, pretende a invalidação dos depoimentos prestados por colaboradores e ex-funcionários que robusteceram os achados da fiscalização. Diz que a prova produzida sem o contraditório “não pode servir como base para a condenação.” (f. 5358)

Corroborando o que já bem aclarado pela instância a quo está o verbete sumular de nº 162 do CARF, segundo o qual somente com a apresentação da impugnação é que resguardado o direito ao contraditório e à ampla defesa. **Não acolho a preliminar.**

I.2 – DA DECADÊNCIA

Conforme já consignado no acórdão recorrido, o exc. Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante de nº 08, que dispõe que “[s]ão inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991, que tratam da prescrição e decadência do crédito tributário.” Pertinente ao desate da querela á ainda a Súmula CARF nº 99, que determina que

[p]ara 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.

Ademais, o col. Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática dos recursos repetitivos, sedimentou o posicionamento de que, havendo pagamento do tributo, ainda a menor, o prazo decadencial é regido pelo disposto no § 4º do art. 150 do CTN; inexistindo recolhimento ou apurada a fraude, o dolo ou a simulação, observado o regramento do inc. I do art. 173 do CTN – vide REsp nº 973.733.

Firmadas essas premissas, passo à análise do caso em tela.

A recorrente teve ciência do lançamento, cujos fatos geradores ocorreram no período compreendido entre 01/01/2013 a 31/12/2014, em **dezembro de 2018** – vide Avisos de Recebimento às f. 1039/1044. Ao sentir da recorrente,

é evidentemente absurda a **aplicação do art. 173, I, do CTN com base em mera presunção. Até porque a fraude na constituição das empresas, se houvesse, teria sido praticada pelos prestadores de serviço,** e não pelas recorrentes, como também será abordado mais adiante.

Importante frisar, noutra toada, que **houve o pagamento antecipado**, razão pela qual o prazo decadencial é de cinco anos do fato gerador, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN. (f. 5359; sublinhas deste voto)

Embora afirme a recorrente ter havido “pagamento antecipado”, não há nos autos documentos que corroborem a alegação, razão pela qual há de ser o lançamento regido pelo disposto no inc. I do art. 173 do CTN – e não pelo § 4º do art. 150 do CTN. Tendo a cientificação ocorrido dentro do prazo quinquenal, **não há que se afastar a decadência.**

Acrescento ainda não me convencer da alegação de que não teria a recorrente praticado quaisquer das condutas descritas no §4º do art. 150 do CTN, capaz de afastar sua aplicação. Isso porque, ao seu sentir, eventual apuração de fraude, o dolo ou simulação teria sido praticada pelos “prestadores de serviço.” É consabido que nas relações de trabalho, gênero de outras espécies de modo de contratação de labor humano, está o obreiro em posição de hipossuficiência perante a empresa, detentora do poder e do capital.

Ao afirmar que “a fraude na constituição das empresas, se houvesse, teria sido praticada pelos prestadores de serviço” (f. 5359) parece a recorrente desconsiderar a debilidade de tal parte perante à empresa-contratante, como se pudesse, unilateralmente, fazer prevalecer sua vontade. Somente a empresa-contratante tem a força para, de modo unilateral, coagir o trabalhador a constituir uma pessoa jurídica. Quiçá tenham ambos, de forma bilateral, portanto, optado pela modalidade de contratação, o que afasta a tese da responsabilidade exclusiva dos prestadores de serviço pela prática de condutas aptas a atrair a regência do inc. I do art. 173 do CTN para reger a contagem do prazo decadencial.

Conforme consta no Termo de Verificação Fiscal (f. 85), teria a ora recorrente

no período do procedimento fiscal, remuner[ado] um conjunto de empregados com as parcelas salariais identificadas em suas folhas de pagamento e declaradas em GFIP e complementou por meio de notas fiscais emitidas por pessoas jurídicas das quais tais empregados eram sócios a remuneração de tais empregados. O pagamento de complemento de remuneração por meio de nota fiscal emitido por pessoa jurídica a empregados da fiscalizada é mais uma prova de que a fiscalizada deliberadamente deixou de arcar com os custos inerentes a relação de emprego ao efetuar pagamento de complemento salarial por meio de notas fiscais emitidas por pessoas jurídicas.

Outras condutas antijurídicas perpetradas estão minudentemente narradas no tópico “VII – QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO” (f. 91/92), que melhor será analisado quando da aferição do (des)acerto da aplicação da sanção. **Rejeito a alegação.**

II – DO MÉRITO: DA (IN)EXISTÊNCIA DOS REQUISITOS PARA CARACTERIZAÇÃO DO SEGURADO OBRIGATÓRIO

Antes de adentrarmos a análise meritória, alguns apontamentos se fazem imprescindíveis.

De acordo com o § 2º do art. 229 do RPS, “[s]e 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.”

Além disso, da conjugação das previsões contidas no art. 142 e 149 do CTN, bem como em atenção ao disposto no parágrafo único do art. 116 do Digesto Tributário, cuja constitucionalidade foi chancelada pelo exc. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, resta evidente a possibilidade de reclassificar atos que visam escamotear a realidade dos fatos. No exercício de seu poder de polícia, pode a autoridade fazendária, desde que de forma fundamentada, desconsidere situações que, embora previstas no papel, não se descortinam na realidade.

Em verdade, não há que se cogitar formalização de vínculo empregatício por auditor fiscal – tal reconhecimento implicaria em expedir ordem para anotação na CTPS do(s) empregado(s), pagamento de 13º salário e terço constitucional de férias *etc.* Para fins de reconhecimento do vínculo como empregado celetista, é imprescindível a observância das exigências lançadas no art. 3º da CLT. A competência para tanto é da Justiça do Trabalho.

No caso, mister a verificação do preenchimento dos requisitos legais para a caracterização do contratado como *segurado obrigatório*, exclusivamente para fins previdenciários. É no inc. I do art. 12 da Lei nº 8.212/91 – e não no art. 3º da CLT – que estão descritas as hipóteses segundo as quais as pessoas físicas serão enquadradas como segurados obrigatórios da Previdência Social, na qualidade de empregados. Deveras, a al. “a” do inc. I do art. 12 da Lei nº 8.212/91 carrega redação similar à do art. 3º da CLT ao determinar ser segurado obrigatório (empregado) “aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado.” Entretanto, ser o empregado segurado obrigatório da Previdência Social não o faz celetista – para tal reconhecimento, necessária a provocação da justiça especializada.

Não me parece compatibilizar com a ordem constitucional demandar da autoridade fazendária a caracterização do fato gerador dissociado da realidade fática, privilegiando aquilo que quiseram fazer constar em documentos. Tem a fiscalização não só o poder, mas o dever de não considerar negócios jurídicos que apenas possuem um verniz de legalidade.

Há de se pontuar ser acertada a assertiva da recorrente no sentido de não ser ilegal a terceirização. De fato, a prática não está eivada de ilegalidade e passou a ser regulada pela legislação trabalhista a partir da reforma aprovada pela Lei nº 13.467/17, inclusive para admitir a terceirização de atividades-fim do negócio.

Não está em discussão nestes autos a possibilidade de terceirizar (ou não) serviços – tema este de competência exclusiva da justiça especializada –, mas sim a probabilidade de ter a recorrente se valido do instituto para disfarçar relações que, na realidade, poderiam ser fatos geradores de obrigações previdenciárias.

Por derradeiro, friso que embora tenha a recorrente trazido acórdãos deste eg. Conselho que, supostamente ao apreciar questão análoga, tenham acolhido sua pretensão, não está esta Relatora a eles vinculados. **A uma**, pois ausente a possibilidade de compulsar os autos que não estes, de modo a comprovar a pretensa identidade. A duas, porquanto o trabalho de fiscalização aqui realizado parece ter sido melhor do que nos outros casos citados. Veja-se, por exemplo, que nos autos do processo de nº 15504.730774/201398, referente às competências 01/02/2008 a 31/12/2008, tem seu acórdão às f. 854/888. Para melhor evidenciar o minudente trabalho da fiscalização nestes autos e facilitar a compreensão da controvérsia devolvida a esta eg. Turma, apresento sumário indicando a documentação acostada:

Auto de Infração - Contribuição Previdenciária dos Segurados	F. 2-3
Demonstrativo de Responsáveis Tributários	F. 4
Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal	F. 5
Demonstrativo de Apuração	F. 6-7
Demonstrativo de Multa e Juros de Mora	F. 8-10
Auto de Infração - Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador	F. 12-13
Demonstrativo de Responsáveis Tributários	F. 14
Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal	F. 15-16
Demonstrativo de Apuração	F. 17-23
Demonstrativo de Multa e Juros de Mora	F. 24-28
Auto de Infração – Multas Previdenciárias	F. 30-31
Demonstrativo de Responsáveis Tributários	F. 32
Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal	F. 33
Demonstrativo de Apuração	F. 34
Termo de Verificação Fiscal	F. 36-97
Planilha: relação entre razão social da PJ emitente da Nota Fiscal, nome da PF prestadora do serviço, serviço realizado e competência/período e valor da nota fiscal emitida	F. 98-291
Planilha: relação entre a remuneração informada no arquivo digital de folha de pagamento e remuneração declarada na GFIP	F. 292-450
Planilha: relação entre razão social da PJ emitente da Nota Fiscal, nome da PF prestadora do serviço, serviço realizado e competência/período, valor da nota fiscal emitida, alíquota da contribuição devida pelo segurado e valor da contribuição devida	F. 451-633
Planilha: Demonstrativo de pagamento por meio de Nota Fiscal emitida pela Pessoa Jurídica da qual a pessoa física era sócia	F. 634-922
Planilha: relação entre PF prestadora dos serviços e empregada da contratante, razão social da contratada, descrição dos serviços e competência	F. 923-945
Planilha: relação entre PF prestadora dos serviços e empregada da contratante, razão social da contratada,	F. 946-949

data de admissão e data de desligamento Planilha: relação entre nome do trabalhador, período da declaração em GFIP e classificação brasileira de ocupações (CBO) Planilha: Demonstrativo das Pessoas Jurídica Contratadas e Objeto do Contrato Planilha: Demonstrativo das pessoas físicas sócias de pessoas jurídicas prestadoras de serviços e beneficiários de seguro de vida Orientações ao Sujeito Passivo Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal – Responsabilidade Tributária Aviso de Recebimento	F. 950-976 F. 977-996; 1012-1025 F. 997-1011 F. 1026-1027 F. 1028-1029 F. 1031-1037 F. 1039-1044
Alteração do Contrato Social da Sei Consultoria	F. 1045-1055
Termo de Início de Procedimento Fiscal Aviso de Recebimento	F. 1058-1061 F. 1056-1057
Termo de Intimação Fiscal nº 01 Aviso de Recebimento	F. 1064-1066 F. 1062-1063
Termo de Intimação Fiscal nº 02 Aviso de Recebimento	F. 1069-1070 F. 1067-1068
Termo de Intimação Fiscal nº 03 Aviso de Recebimento	F. 1075-1077 F. 1071-1074
Termo de Intimação Fiscal nº 04 Aviso de Recebimento	F. 1080-1083 F. 1078-1079
Termo de Intimação Fiscal nº 05 Aviso de Recebimento	F. 1086-1089 F. 1084-1085
Termo de Intimação Fiscal nº 06 Aviso de Recebimento	F. 1092-1095 F. 1090-1091
Termo de Intimação Fiscal nº 07 Aviso de Recebimento	F. 1098-1143 F. 1096-1097
Termo de Intimação Fiscal nº 08 Aviso de Recebimento	F. 1146-1147 F. 1144-1145
Termo de Intimação Fiscal nº 10 Aviso de Recebimento	F. 1150-1152 F. 1148-1149
Termo de Intimação Fiscal nº 11 Aviso de Recebimento	F. 1155-1156 F. 1153-1154
Termo de Intimação Fiscal nº 12 Aviso de Recebimento	F. 1159-1165 F. 1157-1158
Termo de Intimação Fiscal nº 13 Aviso de Recebimento	F. 1168-1174 F. 1166-1167
Termo de Intimação Fiscal nº 14 Aviso de Recebimento	F. 1177-1178 F. 1175-1176
Termo de Intimação Fiscal nº 15 Aviso de Recebimento	F. 1181-1183 F. 1179-1180
Termo de Intimação Fiscal nº 16	F. 1186-1192

Aviso de Recebimento	F. 1184-1185
Termo de Intimação Fiscal nº 17	F. 1195-1197
Aviso de Recebimento	F. 1193-1194
Documentação e respostas apresentadas pela fiscalizada	F. 1198
Resposta ao TIF nº 01	F. 1199-1222
Resposta ao TIF nº 03: Fichas de Registro e ficha financeira – proventos, descontos e resultados	F. 1224-1252
Resposta ao TIF nº 04 - Planilha: relação entre nome da empresa, nome do prestador do serviço, valor da nota fiscal e data de emissão e valor do imposto federal devido – ano-calendário de 2013	F. 1253-1258
Resposta ao TIF nº 05 e 06 – Planilha: relação das empresas prestadoras de serviços	F. 1259-1260
Resposta ao TIF nº 07 – relação de empregados, PIS e data de admissão	F. 1261-1262
Resposta ao TIF nº 15	F. 1263-1282
Resposta ao TIF nº 16 – Planilha: relação entre nome da empresa, nome do prestador do serviço, período do contrato firmado e data da rescisão e período de emissão das notas fiscais	F. 1283
Resposta ao TIF nº 17	F. 1283
Resposta ao Termo de Intimação de Procedimento Fiscal (TIPE) e relação de arquivos entregues no formato MANAD	F. 1284-1290
Contratos de Prestação de Serviços, aditivos, Notas Fiscais de serviços e Termos de Rescisões Contratuais, solicitações de cancelamentos de contratos	F. 1291-4232
GR Engenharia: Termo de Rescisão Contratual, ficha cadastral Gustavo Luiz da Silva Pinheiro, Solicitação de Desligamento de Pessoal - Gustavo Luiz da Silva Pinheiro em 28/02/2014, Solicitação de Contratação de Pessoal - Gustavo Luiz da Silva Pinheiro em 10/06/2013, Contrato de Prestação de Serviços Sei Consultoria<>GR Engenharia, Contrato de Constituição de GR Engenharia, enquadramento de microempresa, Documento Municipal de Licença, ficha de inscrição cadastral de estabelecimento, guia de arrecadação de alvará de funcionamento, comprovante de inscrição e de situação cadastral, Termo de Compromisso Sei Consultoria<>GR Engenharia, na pessoa do sócio Gustavo Luiz da Silva Pinheiro, folha de ponto de Gustavo Luiz da Silva Pinheiro na Sei Consultoria	F. 4233-4254
Relação de Ações trabalhistas propostas contra a Sei Consultoria	F. 4255-4257
Relatório de Faturamento de Segurados – 2013 e 2014; apólice de seguro contratada pela Sei	F. 4258-4956

Consultoria; Contrato de fornecimento de Plano de Seguro de Pessoas; relatório de movimentação – acidentes pessoais coletivos	
JEB Engenharia: solicitação de emissão de notas fiscais; proposta técnico-comercial; notas fiscais dos serviços prestados à Sei; e-mails trocados com a contabilidade	F. 4957-4992
RST Serviços de Digitalização: aviso de recebimento; termo de intimação fiscal; resposta à intimação; notas fiscais de serviços emitidas pelos serviços prestados à Sei	F. 4993-5010
Oviedo Engenharia e Consultoria: resposta à intimação; contratos de prestação de serviços Sei Consultoria <> Oviedo Engenharia e Consultoria; solicitação de cancelamento de contrato; Termo de Rescisão de Contrato de Prestação de Serviços; Cartão Alimentação Sumaya Izar C. Santos; notas fiscais de serviços prestados à Sei; extrato cartão de crédito Sumaya Izar	F. 5011-5039
Wap Desenhos: aviso de recebimento; termo de intimação fiscal; resposta à intimação; contratos de prestação de serviços Sei Consultoria <> Wap Desenhos LTDA; Contrato Social Wap Desenhos; documentos de identificação dos sócios	F. 5040-5059
WR&T Serviços Administrativos: resposta à intimação; aviso de recebimento; termo de intimação fiscal	F. 5060-5067
RFV Desenhos Técnicos: resposta à intimação; termo de intimação fiscal; aviso de recebimento	
Molplan Planejamento e Treinamento: resposta à intimação; notas fiscais de serviços emitidas pelos serviços prestados à Sei	F. 5068-5075
	F. 5076-5092
Legus Planejamento e Controle de Projetos: resposta à intimação; registros de notas fiscais de serviços prestados à Sei	F. 5093-5110
Protech Desenhos: aviso de recebimento; termo de intimação fiscal; atestado de saúde ocupacional de Ari Brandão; documentos de identificação de Ari Brandão; nota fiscal de serviços prestados à Sei; Segunda Alteração ao Contrato Social; Termo de Rescisão de Contrato de Trabalho – Sei Consultoria; Termo de Homologação de Rescisão de Contrato de Trabalho	F. 5111-5125
MTA Projetos: resposta à intimação; valor recebido na rescisão de contrato de trabalho entre Sei e Márcio José Teixeira; notas fiscais de serviços prestados à Sei	F. 5126-5134
TC&P Engenharia: resposta à intimação; notas fiscais de serviços prestados à Sei	F. 5135-5137

MSS Cad Desenhos: resposta à intimação; carteira de trabalho de Maurício Scoralick Serretti assinada pela Sei; Informe de Rendimentos de Maurício Scoralick Serretti; Termo de Rescisão de Contrato de Trabalho – Sei Consultoria; Termo de Homologação de Rescisão de Contrato de Trabalho; Instrumento Particular de Alteração e Ratificação do Contrato Social de Sociedade Empresária Limitada MSS Cad Desenhos; notas fiscais de serviços prestados à Sei	F. 5138-5176
KK Desenhos: resposta à intimação; notas fiscais de serviços prestados à Sei	F. 5177-5192
Pacífico e Ávila Representações e Comércio: resposta à intimação; solicitação de cancelamento de contrato de prestação de serviços Sei Consultoria <> Pacífico e Ávila; notas fiscais de serviços prestados à Sei	F. 5193-5210
SBG Engenharia de Projetos: resposta à intimação; notas fiscais de serviços prestados à Sei	F. 5211-5235
HIC Consultoria e Engenharia: resposta à intimação; notas fiscais de serviços prestados à Sei	F. 5236-5251
Tupi Tecnologia: resposta à intimação; contrato de prestação de serviços e aditivo Sei Consultoria- Tupi Tecnologia; Termo de Rescisão de Contrato de Prestação de Serviços; notas fiscais de serviços prestados à Sei	F. 5252-5262
RACS Engenharia e Representação: resposta à intimação; relatório de atividades/resumo de horas – Rui Alexandre de Oliveira Saldanha	F. 5263-5288
Despacho de Encaminhamento à DRF	F. 5289-5290
Termo de Solicitação de Juntada – Impugnação	F. 5291
Termo de Análise de Solicitação de Juntada – Impugnação	F. 5292
Impugnação	F. 5293-5306
Termo de Desentranhamento – Exclusão da p. 5307 – Substituição de intimação sem número	F. 5308
Intimação para apresentação de instrumento de procuração e documentos de identificação de procuradores	F. 5309
Termo de Registro de Mensagem de Ato Oficial na Caixa Postal	F. 5310
Termo de Abertura de Documento	F. 5311
Termo de Ciência por Abertura de Mensagem	F. 5312
Termo de Solicitação de Juntada – Procuração	F. 5313
Termo de Análise de Solicitação de Juntada – Procuração	F. 5314
Resposta à intimação	F. 5315-5316
Procuração	F. 5317-5318
Termo de Solicitação de Juntada – Documentos de Identificação de Procuradores	F. 5319

Termo de Análise de Solicitação de Juntada – Documentos de Identificação de Procuradores	F. 5320
Documentos de Identificação de Procuradores	F. 5321-5323
Despacho de Encaminhamento à DRJ	F. 5324-5326
Acórdão DRJ	F. 5327-5346
Intimação de Resultado de Julgamento	F. 5347-5351
Termo de Registro de Mensagem na Caixa Postal	F. 5352
Termo de Ciência por Abertura de Mensagem	F. 5253
Termo de Abertura de Documento	F. 5354
Termo de Solicitação de Juntada – Recurso Voluntário	F. 5355
Termo de Análise de Solicitação de Juntada – Recurso Voluntário	F. 5356
Recurso Voluntário	F. 5357-5371
Despacho de Encaminhamento ao CARF	F. 5372-5373

Nos autos do processo de nº 15504.730774/2013-98, cujo acórdão nº 2401-005.850 veio a encampar a pretensão da recorrente, proferida resolução convertendo o

feito em diligência, para, em homenagem ao princípio da busca pela verdade material, requisitar à Delegacia de Origem que:

- 1) esclareça, por meio de planilha ordenada pelos nomes dos trabalhadores, quais mantém vínculo de emprego com a Recorrente e simultaneamente, preste serviços por meio das pessoas jurídicas constantes do lançamento;
- 2) esclareça, por meio de planilha, quais os prestadores de serviço da Recorrente possuem mais de um sócio que, na visão do Fisco, trabalhem com vínculo de emprego para a Recorrente;
- 3) esclareça, por meio de planilha, a localidade geográfica (informado no cadastro da Receita Federal do Brasil) das prestadoras de serviços da Recorrente, bem como a data de suas atividades perante a Receita Federal;
- 4) elabore planilha, por ordem de nome do segurado e relacionado à empresa prestadora de serviços, com as competências em que houve a emissão de notas fiscais contra a Recorrente, com os respectivos valores;
- 5) Especifique quais sócios das prestadoras de serviços que, na visão da Autoridade Lançadora, trabalhavam na estrutura operacional ou administração da Recorrente, consoante se afirma no penúltimo parágrafo de fl. 29 (item 5.1.11 do relatório fiscal), indicando as provas dos autos que constam dos autos sobre tal afirmação.

No caso sob escrutínio, quicá por ser a fiscalização posterior ao período outrora apreciado por outra eg. Turma deste Conselho, contidas as referidas planilhas que vieram, naquela oportunidade, ser requeridas quando da conversão em diligência do feito.

Por derradeiro, esta eg. Turma, em composição demasiadamente diversa da que ora se apresenta, igualmente já teve a oportunidade de se debruçar sobre questão análoga, reconhecendo apenas a decadência parcial da exigência, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

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, considerandose, assim, como antecipação os recolhimentos efetuados para os segurados cujo vínculo empregatício já havia sido reconhecido pela autuada. Precedente da CSRF Acórdão 9202 005.222.

DESCARACTERIZAÇÃO DO VINCULO PACTUADO. RELAÇÃO DE EMPREGO. PREVALÊNCIA DA VERDADE MATERIAL SOBRE A FORMA.

Presentes os pressupostos da relação de emprego entre a empresa contratante e a pessoa física prestadora de serviços, dissimulada como pessoa jurídica, deve ser considerado o vínculo laboral do obreiro com o tomador dos serviços.

Recurso Voluntário Provido em Parte. (CARF. Acórdão nº 2202-003.900, sessão de 6 de junho de 2017; à unanimidade)

Feitas essas anotações, passo à análise da documentação carreada pela fiscalização.

Para que reste caracterizado como segurado obrigatório, mister o preenchimento de 4 (quatro) requisitos inarredáveis e cumulativos: **(i)** pessoalidade, **(ii)** habitualidade, **(iii)** subordinação e com pagamento de **(iv)** remuneração – *ex vi* da al. “a” do inc. I do art. 12 da Lei nº 8.212/81.

Destaco alguns excertos extraídos do termo de verificação fiscal (f. 36/97):

a) PESSOALIDADE – A fiscalização constatou pelo exame dos documentos apresentados pela fiscalizada que o objeto da contratação – exercício de atividades no ramo de engenharia – exige, na verdade, a existência de uma pessoa específica, preparada, com capacidade técnica adequada para cumprimento da demanda contratada e habilitada para tal fim. A fiscalização considerou a natureza dos serviços realizados onde é evidente o caráter “*intuitu personae*” da contratação. A fiscalização concluiu que daí decorre a pessoalidade porque quem detém o conhecimento técnico e realiza as tarefas designadas pela fiscalizada é a pessoa física e não a pessoa jurídica. A contratação da atividade é ajustada em função de determinada pessoa – o profissional habilitado e capacitado. O trabalho com o qual o contratante pode contar é o de uma pessoa específica. A fiscalização constatou que os serviços tomados pela fiscalizada eram prestados por pessoas físicas contratadas por meio de pessoas jurídicas para dissimular o real propósito do negócio jurídico. A fiscalização verificou que os profissionais contratados pela fiscalizada são pessoas detentoras de conhecimento técnico e científico em diversas áreas do conhecimento, de difícil substituição, disputados pelas empresas que atuam no mesmo segmento econômico, se distinguem pela experiência e elevado grau de especialização, capacitação e habilitação e, por isto, são contratados e mantidos a serviço da fiscalizada.

b) NÃO EVENTUALIDADE – A fiscalização verificou na relação entre a fiscalizada e os profissionais contratados por meio de pessoas jurídicas que a atividade realizada é de natureza não eventual e está intimamente ligada a atividade fim da fiscalizada bem como à essencialidade e necessidade permanente da fiscalizada para que esta possa cumprir com a realização de seu objeto social. A fiscalização apurou que a fiscalizada se valeu do “artifício” de contratar pessoas físicas remuneradas por meio de notas fiscais emitidas pelas pessoas jurídicas das quais essas pessoas físicas eram sócias para a formação da equipe de profissionais especializados com que tinha que contar para se apresentar ao mercado como uma empresa competitiva e assegurar a qualidade e excelência dos serviços que oferece. A fiscalização concluiu que a forma de contratação adotada pela fiscalizada implicou em economia tributária indevida.

c) SUBORDINAÇÃO – A fiscalização constatou a subordinação econômica, hierárquica e jurídica das pessoas físicas contratadas com intermediação de pessoas jurídicas de quem eram sócias. A fiscalização para o caso em questão não considerou a subordinação técnica por ter constatado que os contratados detêm qualificação técnica, especialização compatível com a respectiva remuneração e habilitação para o exercício das atividades para que foram contratados. A fiscalização verificou a subordinação econômica por meio dos pagamentos registrados na contabilidade da fiscalizada, efetuados mensalmente após a aprovação das tarefas realizadas e a respectiva autorização para pagamento do valor contido na nota fiscal. A fiscalização verificou a subordinação hierárquica em decorrência de ter constatado que os profissionais se reportavam ao gerente do contrato responsável pela aprovação das atividades realizadas. A fiscalização observou, no caso do presente procedimento fiscal, que a subordinação jurídica se apresenta como evidente e não há espaço para a flexibilidade, autonomia ou dinamicidade na execução do projeto contratado pelo cliente. A fiscalização observa que o que há é a utilização do talento individual para produzir bem, com qualidade e redução de custos. A fiscalização identificou que o profissional contratado por meio de pessoa jurídica integrava a equipe de profissionais da fiscalizada, atuava sob o comando da fiscalizada e de forma rotineira compunha o quadro de especialistas da fiscalizada sendo responsável pelo cumprimento das demandas dos clientes da fiscalizada.

d) REMUNERAÇÃO – A fiscalização verificou que a remuneração está consubstanciada pelos pagamentos efetuados aos profissionais **sob o disfarce de pagamento a pessoa jurídica**. A fiscalização considerou que nesse contexto, a onerosidade é comprovada pelo valor estabelecido para a remuneração mensal previamente aprovada pelo Gestor/Coordenador do Contrato e autorizada por meio de emissão de nota fiscal de pessoa jurídica.

(...)

A fiscalização observou, também, que o objeto de **muitos dos contratos de prestação de serviços entregues a RFB (PLAN 5), por cópia digitalizada, tinha caráter genérico o que permitia a utilização dos profissionais contratados em diversos projetos desenvolvidos pela fiscalizada para atendimento de diversos clientes deixando evidente que os profissionais contratados por meio das pessoas jurídicas das quais eram sócios ficavam à disposição da fiscalizada** para a realização de suas atividades fim e meio.

(...)

A fiscalização recebeu em atendimento à intimação realizada (TIF no. 2) cópias digitalizadas de apólices, comprovantes de pagamentos, certificados de seguros de pessoas, planos de seguros contratados e relação de beneficiários de seguro de vida, invalidez permanente, invalidez funcional, indenização complementar e indenização por rescisão trabalhista (DOC. 04) e constatou a concessão do benefício à empregados e a pessoas físicas sócias das pessoas jurídicas contratadas para prestação de serviços. A fiscalização extraiu do relatório de faturamento de segurados entregue pela fiscalizada a RFB em atendimento ao TIF nº. 2 e correspondente ao período do procedimento fiscal – 01/2013 a 12/2014 - os dados constantes do demonstrativo que nomeou como **PLAN_6**, parte integrante do presente TVF, onde especificou os nomes das pessoas físicas sócias das pessoas jurídicas contratadas para prestação de serviços bem como respectivos CPF e que foram identificados como beneficiários do seguro de vida.

(...)

A fiscalização cabe registrar, também, que é inusual que pessoas jurídicas com endereço de sua sede social em residências cumpram com a prestação de serviços de Gerência de Suprimentos, Gerência Administrativa e Contabilidade, Coordenação de Contratos e de Engenharia de Planejamento e Coordenação de Contratos, respectivamente uma vez que para tais funções seus executantes tem que ter presença efetiva no local onde a atividade é executada e onde encontram-se as pessoas físicas que laboram sob seu comando. Os aspectos citados foram identificados nos contratos no. 902/13, 852/12, 843/23 e 861/12 e foram incluídos no demonstrativo PLAN_7. A fiscalização concluiu que tal aspecto, também, se constitui em mais um elemento de prova da prática da pejetização pela fiscalizada.

(...)

A fiscalização concluiu, ainda, que a conduta da fiscalizada revela o objetivo de reduzir a carga tributária de responsabilidade dos envolvidos – fiscalizada e seu empregado que recebeu complemento salarial “por fora” da folha de salário utilizando-se de nota fiscal emitida por pessoa jurídica.

Como bem elucidado pelo Min. MARCO AURÉLIO no julgamento do RE nº 1.072.485, o preceito habitualidade “sinaliza periodicidade no auferimento dos valores, contrapondo-se a recebimentos eventuais, desprovidos de previsibilidade.” Irrelevante para o caso em espeque ter a prestação do serviço ocorrido em um único dia, em vários dias. Importa o achado da fiscalização de que havia uma periodicidade – quinzenal, mensal, bimensal, etc. – na emissão das notas fiscais.

Registro, ainda, que chama atenção o fato de parcela substancial das pessoas jurídicas contratadas para a prestação de serviços à recorrente sejam localizadas em endereços idênticos, inclusive na mesma sala – vide f. 76/77.

Por derradeiro, da análise das respostas ofertadas pelos prestadores de serviço, cuja validade pretendeu a recorrente afastar em sede preliminar, destaco o seguinte depoimento:

Empresa aberta para suprir a necessidade de emissão de nota fiscal à minha prestação de serviço à empresa de Projeto, visto que, o trabalho no Regime CLT, quase foi extinto, neste ramo de prestação de serviço (desenhos técnicos). Trabalhos executados nas dependências da Sei Consultoria de Projetos Ltda, em horário comercial (8:00 as 12:00/13:00 as 17:00), utilizando a estrutura e equipamentos fornecidos pela Empresa. Respeitando todas as Normas e Regras da Empresa. (f. 84)

Despiciendo frisar que paira sobre os ombros da recorrente elidir a autuação fiscal. Como relatado, na peça impugnatória, afirma que,

[c]onsiderando a quantidade de notas fiscais arroladas, os inúmeros documentos juntados ao PTA, e o exíguo prazo para impugnação (especialmente considerando-se que a intimação se deu em um sábado, às vésperas do Natal, e que o representante das impugnantes só tomou efetiva ciência do lançamento em janeiro de 2019), não foi possível fazer uma análise caso a caso. (f. 5302)

O cotejo da autuação, cuja realização teria sido obstada pelo exíguo prazo concedido às vésperas das comemorações natalinas, sequer veio a ser ultimado em sede recursal, quando decorridos mais de 6 (seis) meses desde a cientificação da abertura do prazo para a defesa de ingresso. **Por essas razões, deixo de acolher a pretensão.**

III – DOS PEDIDOS SUBSIDIÁRIOS

III.1 – DO AFASTAMENTO DA MULTA QUALIFICADA

Apresenta a tese de que

esquecido art. 137 do CTN dispõe que a responsabilidade é pessoal do agente nos casos de infrações conceituadas como crime (inciso I) e de infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar (inciso II). Logo, tendo a Fiscalização Tributária afirmado a suposta prática de fraude e até crime contra a ordem tributária, relativamente às penalidades, impõe-se o reconhecimento da responsabilidade pessoal dos prestadores de serviço, porque eles é que praticaram a suposta fraude, constituindo as pessoas jurídicas para, por meio delas, prestar serviços à impugnante. (f. 5370)

Ao afirmar que “a fraude na constituição das empresas, se houvesse, teria sido praticada pelos prestadores de serviço” (f. 5359) colide com o depoimento dado pela MSS CAD DESENHOS LTDA., que afirma que a abertura da empresa se deu para “suprir a necessidade de emissão de nota fiscal à empresa de projeto, visto que o trabalho no regime CLT quase foi extinto.”(f. 84)

Peço vênica para transcrever os fundamentos utilizados para a aplicação da multa qualificada:

A fiscalização, repetimos, não desconhece a inexistência de impedimento para uma pessoa física, percebendo condições que lhe pareçam favoráveis, decidir associar-se a outras pessoas físicas e estabelecer uma empresa, deixando de prestar serviços com vínculo empregatício. A fiscalização observa, também,

que atuando assim a empresa constituída por vontade de seus sócios obtém como vantagens a redução da carga tributária, a flexibilização de horários de trabalho e a possibilidade de prestar serviços a diversas empresas e renuncia direitos exclusivos de empregados como o gozo de férias, o recebimento de gratificação natalina e o amparo da previdência social. **A fiscalização descreveu no presente TVF as circunstâncias identificadas no procedimento fiscal em que a fiscalizada contratou as empresas prestadoras de serviços na área de engenharia e concluiu que tais empresas foram criadas ou estiveram em funcionamento para dissimular a relação jurídica de alguns profissionais – sócios das empresas prestadoras de serviços – com a fiscalizada – contratante desses serviços. A fiscalização observou que concorre para a simulação e fraude à lei tanto a fiscalizada como os sócios das empresas prestadoras de serviços por ela contratados.**

A fiscalização constatou e descreveu, também, no presente TVF, as circunstâncias identificadas em que a fiscalizada efetuou pagamento de salário e/ou complemento salarial a seus empregados por meio de notas fiscais, emitidas pelas pessoas jurídicas das quais seus empregados eram sócios sendo certo que, também, nessa conduta concorrem para a ocultação da verdade – pagamento de um complemento salarial a empregado - tanto a fiscalizada como seus empregados sócios das empresas que emitiram as notas fiscais para pagamento de tais complementos salariais e, portanto, ambos – fiscalizada e o empregado que recebeu complemento salarial por meio de nota fiscal da pessoa jurídica - participam da simulação e fraude à lei.

A fiscalização constatou e descreveu, ainda, no presente TVF as circunstâncias identificadas em que a fiscalizada efetuou pagamento a empregado (Anexo III), procedeu ao desconto da contribuição previdenciária devida pelo empregado (Anexo IV) e deixou de efetuar o devido recolhimento da contribuição retida bem como da contribuição devida pela empresa bem como omitiu na GFIP a remuneração paga reduzindo o salário de contribuição do empregado e causando prejuízo ao trabalhador relativo aos seus direitos, dentre eles, os previdenciários.

A fiscalização considerou que a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) aplicada nos termos do artigo 68 da Lei 4502, de 1964, para os lançamentos enumerados neste TVF por previsão do artigo 44, § 1º da Lei 9430, de 1996, com a redação dada pela Lei 11488, de 2007, será duplicada para as competências compreendidas entre 01/2013 a 12/2014 pela ocorrência de fatos que se subsomem a pelo menos uma das previsões dos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4502, de 1964. (f. 91/92)

Diante da comprovação da ocorrência de reiterada conduta antijurídica, **mantenho a sanção.**

III.2 – DA DEDUÇÃO DOS VALORES JÁ RECOLHIDOS PELA PESSOA JURÍDICA

Pretende, em arremate, que “os valores recolhidos a título de contribuição previdenciária pelas empresas prestadoras de serviço, bem como eventuais recolhimentos feitos pelos segurados, sejam compensados com os valores aqui cobrados.” (f. 5369)

Para afastar o pleito subsidiário, a DRJ asseverou que

a contribuição previdenciária recolhida por pessoa jurídica distinta da autuada não pode ser descontada dos valores apurados pela Fiscalização, pois se trata de sujeitos passivos distintos, além do que o artigo 170 do CTN veda a compensação (o desconto) do montante cobrado por meio do auto de infração com suposto crédito de terceiros. (f. 5344)

Em suma, não poderiam ser considerados aproveitáveis pela recorrente eventuais pagamentos de tributos realizado por terceiros.

Há muito tem a Câmara Superior deste eg. Conselho jurisprudência em sentido diametralmente oposto ao externado pela instância *a quo*. Nos idos de 2016, sob a pena da Cons.^a Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, sustentado que

não existe lógica cobrar duas vezes em relação aos mesmos segurados, até porque o recolhimento da sua contribuição em duplicidade, não lhe beneficiaria, mesmo que o custo inicialmente recaísse sobre a pessoa jurídica que contratou de forma irregular. Dessa forma, a contribuição previdenciárias paga pelos segurados enquanto sócios, arrecadas pelas pessoas jurídicas, cujas contratações foram reclassificadas como relação de emprego no presente AIOP, deverão ser deduzidas dos valores lançados no presente auto de infração. (Acórdão nº 9202-004.640, sessão de 25/11/2016)

E, mais recentemente, ao apreciar a mesma controvérsia, idêntico o posicionamento da eg. Câmara Superior. Confira-se:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
PREVIDENCIÁRIAS**

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

**CARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO. CONTRIBUIÇÃO
PREVIDENCIÁRIA DOS SEGURADOS. RECOLHIMENTO
POR INTERPOSTA PESSOA. APROVEITAMENTO.
POSSIBILIDADE.**

As contribuições previdenciárias, referentes à parte dos segurados, paga por pessoas jurídicas interpostas em relação a seus sócios ou empregados, cujas contratações tenham sido reclassificadas como relação de emprego em empresa diversa, podem ser deduzidas dos valores considerados no auto de infração. (CARF. Acórdão nº 9202-009.262, Cons. Rel. MÁRIO PEREIRA DE PINHO FILHO, sessão de 19/11/2020; sublinhas deste voto)

Por esse motivo, **acolho o pedido subsidiário** para determinar a dedução das contribuições previdenciárias pagas pelos segurados na qualidade de sócios, arrecadas pelas pessoas jurídicas, cujas contratações foram reclassificadas.

III – DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, **dou parcial provimento ao recurso** apenas para reconhecer a possibilidade de dedução das contribuições previdenciárias pagas pelos segurados na qualidade de sócios, arrecadas pelas pessoas jurídicas, cujas contratações foram reclassificadas.

(documento assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira

Declaração de Voto

Parabenizo a Ilustre Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, relatora destes autos, pela técnica com que expôs e fundamentou seu voto didático e bem articulado.

Entretanto, apresento motivos pelos quais divergi do seu entendimento, partindo de algumas premissas.

1 - Em processos de lançamento fiscal, a atuação do julgador administrativo, seja em 1ª ou 2ª instâncias, consiste na promoção do controle de legalidade do ato de constituição do crédito tributário, respeitados os estritos limites estabelecidos pelo contencioso administrativo.

A meu ver, o litígio instaurado limita o exercício deste controle, e o limite decorre do cotejamento das matérias trazidas na defesa que guardam relação direta e estrita com a autuação.

As alegações de defesa que extrapolarem a lide não deverão ser conhecidas pelos julgadores administrativos. Como exemplo, pedidos de compensação, ressarcimento e restituição ou revisão de declaração, veiculados em impugnação de autuação por infração tributária, **não dizem respeito diretamente aos elementos da regra matriz de incidência tributária descrita no ato de constituição do crédito tributário, e, portanto, extrapolam a lide administrativa.**

Assim é que a **atuação do julgador administrativo no contencioso tributário deve restar adstrita aos limites da peça de defesa que tiverem relação direta com a autuação** ou despacho decisório, sobretudo, nas matérias conhecidas e tratadas nos votos e acórdãos, **excetuadas, apenas, as matérias de ordem pública.**

2 - Segundo Candido Rangel Dinamarco:

São de ordem pública (processuais ou substanciais) referentes a relações que transcendam a esfera de interesses dos sujeitos privados, disciplinando relações que os envolvam mas fazendo-o com atenção ao interesse da

sociedade, como um todo, ou ao interesse público. Existem normas processuais de ordem pública e outras, também processuais que não o são.

Como critério geral, são de ordem pública, as normas processuais destinadas a assegurar o correto exercício da jurisdição (que é uma função pública, expressão do poder estatal), sem a atenção centrada de modo direto ou primário nos interesses das partes conflitantes.

Não o são aquelas que tem em conta os interesses das partes em primeiro plano, sendo relativamente indiferente ao correto exercício da jurisdição a submissão destas ou eventual disposição que venham a fazer em sentido diferente". (DINAMARCO, Candido Rangel. (Instituições de direito processual civil. 4. Ed. ver. Atual. São Paulo: Malheiros. 2004, v. I, p. 69-70).

Neste sentido, a ordem pública processual objetiva assegurar o correto exercício da jurisdição.

No contexto ordem pública do contencioso administrativo tributário, encontram-se aspectos de legalidade e legitimidade do ato, como, por exemplo, verificação da impossibilidade de lançar pela decadência, ausência de liquidez e certeza do crédito tributário constituído, além de outros vícios que tragam a nulidade absoluta do ato. Estes podem e devem ensejar exame de ofício, independentemente de provocação do interessado.

Doutro lado, quando o interesse por dada determinação legal da forma é exclusivamente da parte, observa-se situação ensejadora de nulidade relativa, que poderá ser decretada mediante provocação do interessado prejudicado.

Neste sentido, observo entendimento de que a aplicação de penalidade/retroatividade benéfica não é matéria de ordem pública.

Uma vez aplicada multa regulamentar, conforme legislação vigente na época da ocorrência do fato gerador e lançamento, compete ao interessado, ante a superveniência de norma com penalidade mais branda, pleitear à autoridade competente, a aplicação do normativo benéfico, na medida em que o assunto diz respeito à matéria vinculada ao direito patrimonial disponível do contribuinte, que necessariamente deve ser alegada sob pena de preclusão. O interesse em cena é o interesse particular e não o público.

O dever de autotutela deve ser exercido de ofício, sempre, para preservação do interesse público.

3 - Também é preciso ponderar que a imparcialidade do julgador administrativo não tem o mesmo alcance daquela que conduz a atividade judicante.

Para o Poder Judiciário, o caráter de imparcialidade constitui elemento do órgão de jurisdição, como condição para que o Juiz possa exercer sua função dentro do processo, de forma a colocar a Autoridade entre e acima das partes, como pressuposto de validade dos seus atos.

Já os julgadores administrativos são conduzidos pela imparcialidade mitigada, na medida em que não se encontram em posição superior a da autoridade autuante e

do contribuinte, e **nem tem como finalidade a promoção de justiça tributária ou fiscal** (a promoção da justiça está umbilicalmente ligada à imparcialidade conferida ao Judiciário).

Atuação imparcial no julgamento administrativo diz respeito a ausência de interesse no objeto do processo, ou de favorecimento de qualquer das partes.

Desta forma, sob a minha ótica, **o dever de imparcialidade no julgamento administrativo resta jungido às questões afetas à suspeição e impedimento para o julgamento, e à ética na produção do ato.**

4 - Além destas, há mais uma premissa a ressaltar: **a de que os princípios de direito tem a finalidade de nortear os legisladores e juízes de direito na análise da constitucionalidade ou lacuna de lei. Não obstante, esta finalidade não alcança os julgadores administrativos, adstritos à legalidade.**

Assim é que o conhecido princípio da verdade material não tem o condão de derrogar ou revogar artigos do PAF enquanto vigentes, nem tão pouco permite o exame de matérias não impugnadas ou não afetas ao contencioso administrativo em detrimento do comando legal.

Delimitadas as premissas, observo que a **compensação tributária tem natureza de direito subjetivo do contribuinte com rito procedimental e normativo próprios diversos dos afetos aos processos administrativos que tratam de autuação fiscal**, submetendo-se ao exame do julgador administrativo nas hipóteses previstas na IN RFB 2025/2001 (art. 140 e ss).

Talvez por esta razão, ou seja, pelo fato de os julgadores administrativos terem familiaridade com a temática, e terem competência para julgar processos de compensação sempre que há manifestação de inconformidade de decisão seguida de recurso ao CARF, alguns julgadores administrativos conhecem da matéria compensação em processos decorrentes de autuação fiscal. Entretanto, sob a minha ótica, **há nesta situação julgamento de assuntos alheios à lide, e que, portanto, não estão na competência daquela autoridade naquele processo e momento processual.**

Mesmo que assim não fosse, insta considerar que no processo instaurado a partir de autuação fiscal, a **temática compensação não é matéria de ordem pública** que possa ser examinada de ofício pelo julgador administrativo, na medida em que **o pedido de compensação tem em conta os interesses da parte em primeiro plano**, de forma assemelhada ao que ocorre com o exemplo dado de aplicação de penalidade mais benéfica, e não o interesse público, como ocorre com a decadência,

Poder-se-ia afirmar que não se trata de examinar ou deferir pedido de compensação, **mas de aproveitamento de valores**, pagos pela pessoa jurídica, na autuação lavrada em face de pessoa física, ante a reclassificação de receita tributária (mesmo que não tenha sido este o entendimento da turma julgadora no recurso voluntário, a meu ver).

Assim, digamos que o termo “compensação” represente o *“aproveitamento no cálculo de créditos tributários devidos em decorrência de reclassificação/desclassificação de receitas que haviam sido tributadas e pagas por pessoa jurídica, na qualidade de contribuinte.”*

Mas o que é o aproveitamento de tributo senão método de compensação, na forma dos art. 170 e ss do CTN?

A compensação dá-se pelo aproveitamento de tributo, sendo difícil tratar desse fora do instituto da compensação.

Mesmo que a terminologia tenha sido inapropriada, e caso se entenda que os institutos são distintos e independentes, observo, mais uma vez, que a **matéria não é de ordem pública**, na medida em que o interesse patrimonial da parte encontra-se em primeiro plano.

Poder-se-ia alegar que objetivo é corrigir o lançamento, excluindo tributos recolhidos antes da reclassificação de rendimentos que resultou na apuração de créditos tributários devidos.

Entretanto, como já indicado, o **julgador administrativo não pode agir senão dentro dos contornos da legalidade**, e **não detém atribuição para promover justiça fiscal**, em razão da mitigação da imparcialidade.

Assim, **por absoluta falta de previsão normativa no sentido proposto, o aproveitamento de valores não poderia ser autorizado administrativamente no processo decorrente de autuação fiscal**, a meu ver e com todo respeito ao entendimento da I. Relatora e à jurisprudência do CARF.

Nem mesmo sob o manto da aplicação dos princípios constitucionais poder-se-ia autorizar administrativamente o aproveitamento de valores em processos decorrentes de autuação fiscal.

Ademais, observo que à pessoa jurídica foram conferidos mecanismos de restituição de valores pagos indevidamente, e nestes casos de reclassificação de rendimentos, compete ao interessado discutir em procedimento apresentado à Autoridade da Administração Tributária na RFB, a aplicação do instituto, inclusive levando a temática da contagem prescricional iniciar-se a partir da reclassificação do rendimento.

Eis minha declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly