



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 15504.729632/2012-05
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-010.460 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 24 de outubro de 2022
Recorrente SEI CONSULTORIA DE PROJETOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/1996 a 31/12/1998

RECURSO ESPECIAL. ART. 67 DO RICARF. COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência quando não restar demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, tendo em vista a ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Eduardo Newman de Mattera Gomes, João Victor Ribeiro Aldinucci, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente). Ausente o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti.

Relatório

Trata-se de auto de infração para exigência de Contribuições Previdenciárias não recolhidas aos cofres públicos no prazo legal estabelecido e não declaradas em GFIP relativas a

contribuição do segurado, não descontada dos mesmos, da empresa, inclusive para o financiamento do benefício concedido em razão do grau de incidência da incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre os valores pagos aos empregados, indevidamente considerados como empresários ou como estagiários e, valores relativos ao pró-labore considerado como empréstimo. A atuação foi assim resumida segundo cada levantamento:

4.1. Levantamento CE – CARACTERIZAÇÃO DO EMPRESÁRIO COMO SEGURADO EMPREGADO: refere-se aos valores pagos através de notas fiscais de prestação de serviços a segurados empregados, incorretamente contratados através de pessoas jurídicas nas quais participam como sócios administradores ou prestando serviços sem vínculo empregatício. A caracterização dos empresários como segurados empregados encontra-se fundamentada na alínea “a”, inciso I do art. 12 da Lei 8.212 de 24.07.91 e demais legislação constatare do discriminativo Fundamentos Legais do Débito – FLD, em anexo.

...

4.1.2. Levantamento EI - ESTAGIO SEM FORMALIDADE LEGAL: no que concerne ao estágio, inicialmente cabe elucidar que o estagiário é o aluno regularmente matriculado e freqüentando curso em estabelecimento de ensino, no nível superior, profissionalizante de segundo grau ou supletivo, aceito pela empresa para complementação do ensino e da aprendizagem. A impossibilidade da admissão do estagiário sem a celebração do respectivo contrato devidamente homologada pela instituição de ensino esta previsto na legislação de regência a seguir detalhada:

...

4.1.3. Levantamento EM – Pró-labore pago sobre a forma de empréstimo: foram constatados na conta contábil sintética 1.1.16 – “EMPRESTIMO DIRETOR” a conta contábil analítica 1.1.16.0001 – “ELCIO PEREIRA DINIZ”, onde foram escriturados valores pagos a título de empréstimos ao sócio em questão, há que se destacar que embora o Sr. Elcio tenha se retirado da sociedade em 2008, conforme contrato social em anexo, não foram comprovadas as quitações dos valores emprestados. Assim, os pagamentos realizados foram considerados como contrapartida a sua atuação na empresa, ou seja, pró-labore. É necessário salientar que os valores transferidos à conta contábil 2.1.03.0001 – “RETIRADA PRO LABORE” como quitação parcial dos empréstimos foram devidamente excluídos do valor apurado

O lançamento compreende as competências de 01/2007 a 12/2007.

Após e o trâmite processual e cumprimento de Diligência solicitada por meio da Resolução nº 2201-000.267 (Fls. 1942), a 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária deu provimento ao Recurso Voluntário para declarar a decadência do lançamento em relação ao período de 01/01/2007 a 01/10/2007, pela aplicação do art. 150, §4º do CTN e Sumula CARF nº 99. No mérito entendeu o Colegiado, por maioria de votos, pela não comprovação dos elementos caracterizadores do vínculo empregatício necessário à exigência do tributo. O Acórdão 2201-004.763 recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS. PEJOTIZAÇÃO. SEGURADOS EMPREGADOS. RELAÇÃO DE EMPREGO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Constatado que em nenhuma das relações de trabalho concernentes às pessoas jurídicas, cujos sócios foram qualificados como segurados empregados pela fiscalização, houve a comprovação da existência concomitante dos elementos fático-jurídicos caracterizadores da relação de emprego, a parcela do lançamento, cuja base de cálculo foi a remuneração de segurados qualificados como empregados não pode prosperar.

DECADÊNCIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. ANÁLISE A QUALQUER MOMENTO PROCESSUAL. APLICAÇÃO DO ART. 150§ 4º DO CTN E SÚMULA CARF 99. RECOLHIMENTOS EFETUADOS.

A decadência por ser matéria de ordem pública pode ser arguida a qualquer momento processual e inclusive reconhecido de ofício pelo julgador tributário. Recolhimentos de valores de forma antecipada de tributos relativos à contribuição previdenciária das competências objeto do lançamento juntados aos autos comprovam a possibilidade da aplicação do art. 150§ 4º do CTN c/c Súmula Carf 99.

Contra o acórdão a Fazenda Nacional apresentou recurso especial o qual devolve a esta Câmara Superior apenas o debate acerca do mérito da autuação, qual seja, comprovação suficiente dos elementos formadores da relação de emprego essenciais à exigência da contribuição previdenciária lançada. Citando como paradigma o acórdão 2202-003.900, proferido contra o mesmo Contribuinte em outra ação fiscal, defende a União que pelo conjunto de elementos trazidos aos autos é possível concluir que a pejetização fazia parte da política regular de contratação da Contribuinte, seria corriqueiro em seu dia a dia a contratação de empregados com a adoção do auto proclamado “regime de PJ”.

Intimada a Contribuinte apresentou contrarrazões pugnando pelo não conhecimento do recurso com os seguintes fundamentos: ausência de similitude entre o conjunto fático probatório avaliado pelos Colegiados *a quo* e paradigmático, destacando que o acórdão paradigma se refere a outra ação fiscal, e impossibilidade de reavaliação das provas por meio do Recurso Especial. No mérito, pugna pela manutenção do acórdão recorrido por seus próprios fundamentos.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra parte do acórdão que afastou a exigência fiscal de Contribuições Previdenciárias haja vista ausência de caracterização pela Fiscalização dos elementos formadores da relação de emprego ensejadores de exigência fundamenta na alínea “a”, inciso I do art. 12 da Lei 8.212. Vale destacar que não foi interposto recurso contra o entendimento do Colegiado *a quo* no sentido da ocorrência da decadência do lançamento para o período de 01/01/2007 a 01/10/2007, restando em litígio apenas as exigência referentes aos “meses de novembro a dezembro de 2007” (fls. 2.426).

Do conhecimento:

Em sede de contrarrazões o Contribuinte pugna pelo não conhecimento do recurso. Argui que, embora o acórdão paradigma tenha sido proferido contra a própria empresa, o lançamento ali analisado foi fundamentado em situação fática distinta, com a análise de contratos firmados com outras pessoas jurídicas, tendo a fiscalização juntado aos autos elementos suficientes ao convencimento daquele Colegiado. Destacou a recorrente que o recurso da Fazenda Nacional visa a reanálise de provas e como exemplo cita o acórdão nº 2401-005.850, relativo a lançamento lavrado na mesma ação fiscal do acórdão paradigma e no qual o Colegiado também, naquele caso, concluiu pela improcedência da exigência fiscal.

Pois bem, da leitura dos acórdãos, concluo pela procedência da argumentação da recorrida.

Embora este Colegiado já tenha se manifestado em casos excepcionais pelo conhecimento de Recurso Especial de Divergência que visa rediscutir a caracterização de conduta ilícita, sempre exigiu que a situação analisa decorresse das mesmas circunstâncias fáticas, tal posição era comum nos lançamentos de IRPF decorrentes da operação intitulada “Banestado” onde os elementos analisados possuíam estreita similaridade.

Ocorre que, no presente processo estamos diante de imputação fiscal relacionada à prática da “pejotização” e tal imputação se reveste de características que devem levar em consideração a mesma relação formal analisada, pois nestes casos o ônus de desconstituir a relação contratual firmada entre as pessoas jurídicas, transformando-a em relação de emprego é da fiscalização. Assim, ainda que o acórdão paradigma tenha sido proferido contra o mesmo contribuinte, conduzindo a uma interpretação de ser uma prática reiterada a contratação de mão de obra por meio de pessoas jurídicas, o fato de a condição dos lançamentos se referirem a períodos e atividades de fiscalizações distintas é um indicativo de que as provas analisadas podem ser diversas.

Neste cenário é essencial a verificação da fundamentação que embasou cada uma das decisões.

No acórdão **2202-003.900 o Colegiado paradigmático** concluiu pela procedência da autuação sob o entendimento da correta demonstração dos elementos ensejadores da relação de emprego e o fez considerando os seguintes pontos:

Nestes autos, as provas e os fatos estão muito bem postos. **Chamo a atenção de que o Auditor Fiscal realizou seu trabalho nas dependências da empresa, com entrevista e contato pessoal com os responsáveis** (fl. 152):

...

Existem centenas de cópias de documentos e livros (processo 15504.006138/201007) e foram elaboradas várias planilhas discriminando as informações coletadas.

Assim, é de se decidir se com base em tudo isso, esteve caracterizado o vínculo empregatício entre a recorrente e as pessoas físicas apontadas ou não. Mas dizer que a autuação não se baseou em fatos, provas e documentos, pugnando por “verdade material”, parece-me impróprio. A verdade material está posta, resta resolver se ela caracteriza a relação que enseja o pagamento da contribuição previdenciária, como entendeu o Auditor Fiscal, ou não, como requer o Contribuinte.

E os elementos de convicção foram: **1)** contratava-se serviços equivalentes aos cargos existentes na empresa (desenhista x serviços de 'elaboração de desenho'), **2)** vedação da terceirização de atividade fim por força da Súmula 331 do Tribunal Superior do Trabalho, **3)** sócia de pessoa terceirizada era Diretora e Procuradora de empresa quando da diligência realizada no local, **4)** diversos prestadores de serviços eram ex-funcionários da própria empresa e prestadores de serviço que concomitantemente estavam registrados como empregados, **5)** previsão contratual de ressarcimento de despesas com serviços realizados, mediante a apresentação de comprovantes, **6)** emissão de notas fiscais sequenciais, demonstrando que havia prestadores que no período fiscalizado emitiram apenas doze notas fiscais mensais, **7)** constatação de que os endereços das empresas contratadas seriam endereços residenciais e não comerciais, **8)** mesmo quando a PJ tinha mais de um sócio, cada um possuía projetos e responsabilidades próprias, independentes, **9)** o trabalho era remunerado por "horas trabalhadas", que perfaziam o total de horas/mês, demonstrando exclusividade no serviço, e **10)** constatou-se que o preço do projeto contratado era equivalente à soma das horas trabalhadas diariamente.

Diante do conjunto probatório analisado concluiu o acórdão paradigma que estavam demonstrados os pressupostos da relação de emprego entre a empresa contratante e a pessoa física prestadora de serviços, dissimulada como pessoa jurídica, devendo ser considerado o vínculo laboral do obreiro com o tomador dos serviços e, conseqüentemente, ser mantida a exigência fiscal.

No que **tange ao presente processo** vislumbro duas divergências fáticas que podem impactar na caracterização da semelhança fática.

A primeira diz respeito ao fato de que no presente processo não há informações da ocorrência de fiscalização *in loco* com a verificação das condições do vínculo de emprego a partir de entrevista com os prestadores de serviços. Segundo relatório fiscal de fls. 25 e seguintes a apuração de se deu a partir da análise dos contratos firmados e registros contábeis da empresa. **Tal fato foi valorado pelo acórdão recorrido:**

13 No ponto, considero que **o feito carece da comprovação de que as pessoas naturais que prestavam serviços, em nome das pessoas jurídicas contratadas pela autuada, o faziam submetidas ao mesmo regime de trabalho dos empregados da autuada**, e prestando contas a um mesmo superior hierárquico representante do empregador, sem o que, ainda que os sócios das pessoas jurídicas contratadas tenham sido empregados antes do período em relevo e, posteriormente a esse período, tenham sido novamente contratados como empregados, **não há como afastar a hipótese de que tais pessoas tenham trabalhado, no período fiscalizado, como empregados para a empresa autuada, mesmo que sob a falsa roupagem de uma pessoa jurídica, ante a falta de comprovação da efetiva subordinação jurídica desses prestadores de serviços, no período abrangido pela fiscalização.**

A segunda especificidade, talvez a mais relevante, diz respeito ao fato do **Colegiado Recorrido ter determinado a retorno dos autos à fiscalização para prestação de esclarecimentos essenciais à demonstração dos fatos. Considerando que o trabalho fiscal se deu por amostragem**, nos termos da **Resolução nº 2201-00.267** (fls. 2121/2131), entendeu a Turma *a quo* que para maior clareza da imputação de relação de emprego deveriam ser apresentadas:

i) 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. Menciono, como exemplo, que às

folhas 36 do processo digitalizado (folhas 12/21 do relatório fiscal), a Sra Artênia Liana Soares Tavares consta como prestando serviços pela Supportt Projetos e Fisc Civis Ltda e pela A&A Desenhos Ltda ME.

ii) esclareça, por meio de planilha, quais os prestadores de serviços da Recorrente possuem mais de um sócio que, na visão do Fisco, trabalhem com vínculo de emprego para a Recorrente.

iii) elabore planilha, por ordem do nome do segurado e relacionado à empresa prestadora de serviços, com as competências em que houve a emissão de notas fiscais contra o Recorrente, com os respectivos valores.

iv) especifique quais os sócios das empresas prestadoras de serviços que, na visão da Autoridade Lançadora, trabalhavam na estrutura operacional ou administrativa da Recorrente, consoante se afirma às folhas 39/40 do processo digitalizado, indicando as provas que constam dos autos sobre tal afirmação.

Mesmo reconhecendo que a partir da diligência teria a fiscalização apurado de forma individualizada quais seriam as relações abrangidas pelo lançamento, entendeu o Colegiado Recorrido que referida informação deveria ter sido produzida desde o início do processo. Assim afirmou o Colegiado:

15 Em razão disso, visto que em nenhuma das relações de trabalho concernentes às pessoas jurídicas, cujos sócios foram qualificados como segurados empregados pela fiscalização, houve a comprovação da existência concomitante dos elementos fático jurídicos caracterizadores da relação de emprego, considero que a parcela do lançamento, cuja base de cálculo foi a remuneração de segurados qualificados como empregados (GILRAT, CPP e TERCEIROS) não pode prosperar, inclusive pois a fiscalização de início utilizou-se do método de amostragem de uma PJ para aplicação a outras cuja atividade verificamos são diversas e portanto no meu entendimento causando insegurança quanto a efetividade dos elementos do artigo 142 do CTN.

16 Verifique que a fiscalização conseguiu apurar de forma individual os supostos "segurados" após baixa em diligência por parte dessa Turma, sendo que esses fatos já deveriam ter sido estabelecidos de forma efetiva na fase de fiscalização para amparar as provas do lançamento, e portanto, entendo que houve falta de comprovação desde o início, mesmo que com a baixa em diligência os elementos celetistas não estariam devidamente comprovados.

Neste cenário, embora boa parte das infrações apontadas pelas fiscalizações nos dois casos sejam semelhantes, para fins de debate acerca da caracterização da prática de “pejotização”, o qual passa pela demonstração da existência dos elementos do vínculo de emprego no caso concreto, considerando as especificidades dos processo, notadamente a necessidade de complementação das informações fiscais do trabalho inicialmente realizado por amostragem, entendo pela não caracterização da divergência. Não há como assegurar que o Colegiado paradigmático concluiria pela correção do relatório fiscal ora debatido, em especial pelo fato de ter havido - como dito – a realização de diligência para complementação do trabalho fiscal.

Assim, pelo exposto, deixo de conhecer do recurso interposto pela Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri