



**Ministério da Economia**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 15504.730774/2013-98  
**Recurso nº** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9202-010.459 – 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. A autuação foi assim resumida segundo cada levantamento:

5.1.1- A SEI Consultoria de Projetos Ltda, doravante denominada **SEI Consultoria**, contrata diversas pessoas físicas na forma de empresas (pessoas jurídicas), quando deveria registrá-las como seus empregados de acordo com a legislação pertinente.

5.1.2- Constatou-se que, a **SEI Consultoria** incorreu em uma sistemática irregular de contratação de diversos empregados – profissionais de áreas diversas. Esta pactuação se deu por meio de Contratos de Prestação de Serviços celebrados com aqueles profissionais figurando como empresários (sócios das pessoas jurídicas).

5.1.3- A relação de emprego foi atestada pela auditoria fiscal mediante análise de diversos elementos que identificaram os pressupostos de tal vínculo: **prestação de serviço, personalidade, remuneração, não-eventualidade e subordinação** na forma como preceitua a Lei n.º. 8.212/91 em seu Art. 12, inciso I, alínea “a”:

O lançamento compreende as competências de 02/2008 a 12/2008.

Após e o trâmite processual e cumprimento de Diligência solicitada por meio da Resolução n.º 2401-000.609 (Fls. 696), a 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária deu provimento ao Recurso Voluntário para declarar a decadência até a competência 09/2008, pela aplicação do art. 150, §4º do CTN e Sumula CARF n.º 99, e 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 2401-005.850 recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2008 a 31/12/2008

DIREITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. APRECIÇÃO DE OFÍCIO.

O instituto da decadência, em matéria tributária, transcende aos interesses das partes, sendo cognoscível de ofício pelo julgador administrativo.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL ORDINÁRIO REGIDO PELO ART. 150, § 4º, DO CTN, DESDE QUE HAJA PAGAMENTO ANTECIPADO. NA AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO, APLICA-SE A REGRA DECADENCIAL DO ART. 173, I, DO CTN. ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. REPRODUÇÃO NOS JULGAMENTOS DO CARF, CONFORME ART. 62A, DO ANEXO II, DO RICARF.

Conforme decidido pelo STJ quando do julgamento do Recurso Especial n.º 973.733/SC, que teve o acórdão submetido ao regime do art. 543C do antigo CPC e da Resolução STJ 08/2008 (regime dos recursos repetitivos), sempre que o contribuinte efetue o pagamento antecipado, ainda que parcial, o prazo decadencial se encerra depois de transcorridos 5 (cinco) anos do fato gerador, conforme regra do art. 150, § 4º, CTN. Na ausência de pagamento antecipado ou nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o lustro decadencial para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, CTN.

VÍNCULO EMPREGATÍCIO. APURAÇÃO. COMPETÊNCIA.

A fiscalização tem competência para apontar a existência de vínculo empregatício para os efeitos de apuração das contribuições devidas à Seguridade Social, sem que isto configure, sob qualquer perspectiva, invasão à competência da Justiça do Trabalho.

#### RELAÇÃO DE EMPREGO. REQUISITOS.

Para que se configure a relação de emprego, é necessário o preenchimento dos requisitos estabelecidos no artigo 3º da CLT: pessoalidade, não-eventualidade, onerosidade e subordinação jurídica. Ausente um desses elementos, não há que se falar em vínculo empregatício.

#### MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

Contra o acórdão a Fazenda Nacional apresentou Embargos de Declaração os quais foram rejeitados. Ato contínuo interpôs recurso especial o qual foi **parcialmente admitido**, devolvendo-se a esta Câmara Superior o debate acerca duas matérias:

- 1) 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”.
- 2) Subsidiariamente, com base no paradigma aceito pelo despacho de admissibilidade (nº 3201-00.248) defende que a ausência de um dos elementos do art. 142 do CTN conduz a nulidade do lançamento por vício formal.

Intimada a Contribuinte não apresentou contrarrazões.

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.

### **Do conhecimento:**

Antes de entrarmos no mérito, julgo necessário tecer comentários acerca do conhecimento do recurso.

No que tange a primeira divergência – comprovação do vínculo de emprego – vale destacar que embora o acórdão paradigma nº 2202-003.900 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.

Embora este Colegiado já tenha se manifestado em casos excepcionais pela pelo conhecimento de Recurso Especial de Divergência que visa rediscutir a caracterização de conduta ilícita, sempre exigiu que a situação analisada 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 vez 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 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. 19 e seguintes a apuração de se deu a partir da análise dos contratos firmados e registros contábeis da empresa.

A segunda especificidade 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 n.º 2401-000.609** (fls. 696/714), entendeu a Turma *a quo* que para maior clareza da imputação de relação de emprego deveriam ser apresentadas:

Assim, voto para converter 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 à 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; 6) intime o sujeito passivo para que apresente as reclamações trabalhistas em que não houve reconhecimento do vínculo empregatício, caso existam. Após, de vista ao recorrente, pelo prazo de 30 (trinta) dias para, querendo, se pronunciar.

Por fim, e em confronto com as informações apuradas a partir da diligência, o Colegiado recorrido fundamentou a decisão no fato de haver decisão do Tribunal Regional do Trabalho afastando a caracterização do vínculo no caso de empresas constituídas em data anterior ao início da prestação de serviços à autuada. Nesta condição, sendo essa a realidade de outros prestadores de serviços e considerando que a fiscalização não analisou de forma individualizada os contratos, concluiu o Colegiado pela ausência de demonstração do fato gerador. Vale citar trechos do acórdão recorrido:

Em que pese a Autoridade Fiscal tenha concluído pelo reconhecimento do vínculo empregatício dos prestadores de serviços listados, gerando, conseqüentemente o presente Auto de Infração, compulsando os autos, verifica-se que ao examinar o Recurso Ordinário manejado pela empresa SEI Consultoria e Projetos S/C Ltda., o Tribunal Regional do Trabalho da 3ª Região concluiu pela ausência de vínculo empregatício entre o prestador de serviço Joaquim Fábio Pereira Malta, então sócio da empresa denominada STALP Projetos e Desenhos Ltda. ME. ao fundamento de que ausentes os requisitos estabelecidos no artigo 3º da CLT: (i) pessoalidade; (ii) nãoeventualidade; (iii) onerosidade e (iv) subordinação jurídica. A propósito, peço vênia para transcrever as razões de convencimento da egrégia Nona Turma, publicado em 26/11/2014 (fls. 822/828):

...

Veja-se que o trânsito em julgado da decisão acima transcrita operou-se em 2015 (fl. 828).

Sob a ótica defendida pelo Tribunal Regional do Trabalho da 3ª Região, no sentido de que a empresa prestadora de serviços fora constituída anteriormente à prestação dos serviços contratados pela Recorrente, é possível também identificar, após a análise do resultado da diligência solicitada, que outras empresas seguem no mesmo sentido. Confira-se como exemplo:

...

Observa-se assim que não há distorção entre a forma e a realidade em TODOS os contratos firmados como quer fazer crer a fiscalização, ao contrário dos argumentos utilizados pela autoridade lançadora, verifica-se que algumas empresas, conforme exemplo no quadro acima, foram constituídas anteriormente ao início da prestação de serviços à Recorrente. Soma-se ainda que não há nos autos a análise individualizada de cada contrato com eventuais condutas aptas a mascararem eventual relação de trabalho.

No caso *sub examine*, ante a ausência de elementos concretos e robustos em sentido contrário, impõe-se concluir que os serviços foram prestados de forma autônoma e expressamente estabelecidos no ajuste formal firmado entre as partes, não havendo que se falar em reconhecimento de vínculo empregatício.

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 processos, 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.

No que tange a divergência da tese subsidiária – caracterização de vício formal – o recurso foi conhecido com base no acórdão paradigma n.º 3201-00.248.

No paradigma analisou-se recurso de ofício em lançamento de multa substitutiva da pena de perdimento no caso interposição fraudulenta em operações de comércio exterior. Aqui a nulidade formal está na inconsistência do cálculo da multa, pois esse teve como base o valor aduaneiro das mercadorias e a fiscalização se utilizou do valor das notas fiscais de saída, **que em alguns casos tinha valor superior ao valor aduaneiro**. A partir disso afirmou: “*Assim sendo, observa-se que como o auto de infração não descreve a matéria tributável de forma completa e clara, impedindo a compreensão do crédito tributário apurado e conseqüentemente ensejando o cerceamento do direito de defesa.*”

E consta do voto:

"Embora o trabalho fiscal tenha sido conduzido com destacável zelo (principalmente se levarmos em consideração que o negócio simulado levado a cabo pelos envolvidos se reveste de artimanhas que dificultam — e por vezes até mesmo impossibilitam — a comprovação material do mesmo, uma vez que, pela própria natureza do ilícito, os meios utilizados para burlar a fiscalização precisam dar aparência de negócio legal), no auto de infração persistem omissões e inconsistências no tocante à determinação da matéria tributável e subsiste a ausência de documentação idônea que sirva de base à apuração do valor correto da multa a ser aplicada, fatos que comprometem a validade do lançamento.

...

Não me parece que tenha ocorrido a primeira situação acima descrita. Cotejando os valores constantes do demonstrativo de fl. 05 com os indicados na relação das notas fiscais de saídas (fls. 120/141) e com a única nota fiscal emitida para a Trade Sport (fl. 163) acostada aos autos, pode-se inferir que a fiscalização efetivamente utilizou os valores das notas fiscais de saída para apurar o valor da multa a ser aplicada no caso, pela qual respondem a Brazilian Trade e a devedora solidária Trade Sport. Resta saber, portanto, se os valores das notas fiscais de saída são idênticos aos valores aduaneiros das mercadorias importadas, o que justificaria o procedimento levado a efeito pela autoridade fiscal. Analisemos, pois, a segunda situação acima mencionada.

Como o preço de venda dos produtos ao adquirente no mercado interno (representado pelo valor das notas fiscais de saída do estabelecimento do importador) deve corresponder ao valor aduaneiro das mercadorias importadas acrescido dos tributos devidos na importação e outros custos inerentes à atividade de comércio exterior, dos tributos internos incidentes sobre a operação de compra e venda e da margem de lucro da importadora, é bastante improvável a ocorrência da segunda situação. Se os valores das notas fiscais de saída coincidissem com os respectivos valores aduaneiros, estaríamos diante de uma situação ímpar no comércio dos referidos produtos: a inexistência de tributos devidos na importação, de outros custos inerentes ao comércio exterior, de tributos internos incidentes sobre a operação de compra e venda e de lucro da importadora.

...

No entanto, é de causar estranhamento o fato de a soma total dos autos de infração (veja demonstrativo à fl. 575) não ser superior ao valor aduaneiro total apurado com base nas DIs da Brazilian Trade, embora a fiscalização tenha-se utilizado dos valores das notas fiscais de saída (a princípio superiores aos respectivos valores aduaneiros) para apurar a matéria tributável em relação a cada real adquirente. Na verdade, como há um lançamento de um saldo remanescente (R\$ 47.898,00) em nome, apenas, da Brazilian

Trade, a soma dos autos de infração relativos às seis empresas arroladas como solidárias é inferior ao valor aduaneiro total apurado. O que justificaria tal resultado?

...

Tem-se, ainda, que as informações utilizadas para a apuração da matéria tributável restam desguarnecidas de suporte probatório. A fiscalização se utiliza de uma relação de notas fiscais de saída fornecida pela Brazilian Trade como fonte de informação para determinação da base de cálculo da infração e junta aos autos apenas algumas notas fiscais, segundo ela por economia processual. Entretanto, tal economia não se justifica, quando no caso concreto bastaria juntar as 15 notas relacionadas à fl. 05. A falta das referidas notas fiscais impedem a apreciação de argumentos da impugnante como o de que não reconhece parte das operações como sendo de sua responsabilidade. Por outro lado, convém observar que embora o presente lançamento tenha se originado de uma ampla e complexa fiscalização, que deu origem a outros lançamentos, não seria necessário juntar em todos os processos todas as notas fiscais envolvidas na operação, bastando trazer para cada um deles as cópias das notas fiscais relativas às operações objeto daquela autuação específica.

Isso significa dizer que houve falta de demonstração dos dados que serviram de base à determinação da matéria tributável, a qual está intrinsecamente relacionada com a apuração do valor aduaneiro que, por sua vez, depende da identificação exata dos adquirentes de cada uma das mercadorias importadas, dentre eles a empresa arrolada como responsável solidária no caso sob exame.

Portanto, se inexistem, no caderno processual, demonstrativos de cálculo escorreitos e a correspondente prova documental que lhe dê suporte, de modo a respaldar a exigência tributária, e tampouco foram cientificados à impugnante, resta explícito o vício do lançamento, caracterizado por obscuridade, omissão e inconsistência, que acabam por afetar o direito de defesa da impugnante, na medida em que não teve ciência dos critérios de cálculo e documentos que amparam a determinação da matéria tributável. Portanto, o auto de infração continua a carecer de comprovação documental necessária para dar suporte à descrição dos fatos, acarretando cerceamento do direito de defesa e, por conseqüência, viciando o lançamento de nulidade.

Observamos, portanto, que o ponto fulcral do entendimento do Colegiado paradigma para concluir pela existência de vício formal foi o fato do auditor não ter demonstrado de forma satisfatória a composição da base de cálculo da multa aplicada. Não se tem dúvidas sobre a aplicação da penalidade ou mesmo sobre a ocorrência da infração. A dúvida está na composição do critério quantitativo.

Já, no acórdão recorrido a improcedência do lançamento está relacionada com a ausência de comprovação da ocorrência do próprio fato gerador, já que estamos diante de lançamento para exigência de contribuições previdenciárias sobre valores pagos a empregados e o vínculo de emprego não foi devidamente comprovado.

As situações fáticas enfrentadas pelos acórdãos analisados são bem distintas, não permitindo afirmar que o Colegiado paradigmático classificaria como vício formal as inconsistências observadas pelo acórdão recorrido.

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

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri