



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.731312/2013-98
ACÓRDÃO	9202-011.804 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	18 de setembro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	REFRAMAX ENGENHARIA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO. SIMILITUDE FÁTICA. AUSÊNCIA.

A ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas torna estes inaptos para demonstrar a divergência de interpretação, inviabilizando o conhecimento do recurso.

RECURSO ESPECIAL. ADMISSIBILIDADE. PEJOTIZAÇÃO. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO DOS REQUISITOS DO VÍNCULO EMPREGATÍCIO. AUSÊNCIA DE DISSÍDIO INTERPRETATIVO. ACÓRDÃOS HARMÔNICOS. INEXISTÊNCIA DE TESE CONTRAPOSTA.

Não se conhece do recurso especial quando inexiste divergência quanto à exigência de comprovação, pela fiscalização, dos elementos fático-jurídicos caracterizadores da relação de emprego, revelando-se convergentes as conclusões adotadas no acórdão recorrido e no paradigma indicado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Francisco Ibiapino Luz, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Diogo Cristian Denny (substituto integral), Leonardo Nunez Campos (substituto integral), Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo contribuinte em face do acórdão nº 2202-010.280 (fls. 516/567), o qual conheceu em parte o recurso voluntário do contribuinte, para dar-lhe parcial provimento apenas para deduzir do lançamento os recolhimentos efetuados de contribuições a terceiros e para que se observe o cálculo da multa mais benéfica, conforme ementa abaixo disposta:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2008 a 31/12/2008

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA. PORTARIA MF N.º 02/2023. VERIFICAÇÃO DO VALOR VIGENTE NA DATA DO JULGAMENTO EM SEGUNDA INSTÂNCIA. SÚMULA CARF N.º 103

A verificação do limite de alçada, estabelecido em Portaria da Administração Tributária, para fins de conhecimento do recurso de ofício pelo CARF, é efetivada, em juízo de admissibilidade, quando da apreciação na segunda instância, aplicando-se o limite vigente na ocasião. Havendo constatação de que a exoneração do pagamento de tributo e encargos de multa, em primeira instância, é inferior ao atual limite de alçada de R\$ 15.000.000,00 não se conhece do recurso de ofício. Súmula CARF n.º 103. Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

LEGALIDADE E CONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2:

É vedado à Administração Pública o exame da legalidade e constitucionalidade das Leis. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

NULIDADE. AUSÊNCIA DE INFORMAÇÃO TIDA COMO NECESSÁRIA À AMPLA DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.

Informada sobre o período de apuração sob fiscalização, não procede a alegação de cerceamento de defesa.

PESSOAS JURÍDICAS. CARACTERIZAÇÃO SEGURADOS EMPREGADOS. LEGALIDADE. AFERIÇÃO INDIRETA. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. POSSIBILIDADE.

Ocorrência da requalificação dos fatos tributários apurados, a demonstração, por meio de provas consistentes e de circunstâncias fáticas suficientemente convergentes, de que a prestação de serviços entre duas pessoas jurídicas “mascarava”, na verdade, uma relação direta entre a autuada e as pessoas físicas titulares daquelas empresas, que são, perante a legislação tributária previdenciária, segurados empregados da autuada.

Presentes os requisitos necessários à caracterização dos segurados como empregados da autuada.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTRATAÇÃO DE EMPREGADO POR MEIO DE PESSOA JURÍDICA. APROVEITAMENTO DO TRIBUTO RECOLHIDO. POSSIBILIDADE.

A contribuição previdenciárias paga pelos segurados enquanto sócios, arrecadas pelas pessoas jurídicas, cujas contratações foram reclassificadas como relação de emprego, devem ser deduzidas dos valores lançados no auto de infração.

MULTA DE MORA. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991. LEI Nº 11.941/2009. O cálculo da penalidade deve ser efetuado conforme a redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991, conferida pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, por força da retroatividade benigna.

RECURSO VOLUNTÁRIO. INOVAÇÃO RECURSAL. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.

A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento, sendo o momento no qual o contribuinte deve aduzir todas suas razões de fato e de direito em que se fundamenta (arts. 14 e 16, III, do Decreto nº 70.235/1972). Não se admite a apresentação, em sede recursal, de argumentos não debatidos na origem, salvo nas hipóteses de fato superveniente ou questões de ordem pública. Não configurada hipótese que autorize a apresentação de novos fundamentos na fase recursal, mandatório o reconhecimento da preclusão consumativa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício; e, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, exceto quanto às alegações de inconstitucionalidades e alegações a respeito da aferição indireta, e, na parte conhecida, por determinação do art. 19-E, da Lei nº 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28, da Lei nº 13.988, de 2020, em face do empate no julgamento, em dar provimento parcial ao recurso da REFRAMAX ENGENHARIA S/A para deduzir do lançamento os recolhimentos efetuados de contribuições a terceiros; e para que se observe o cálculo da multa mais benéfica, na forma do

art. 35 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa em 20%, relativamente a competência 11/2008, vencidos os Conselheiros Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Christiano Rocha Pinheiro, Gleison Pimenta Sousa e Sonia de Queiroz Accioly que davam provimento parcial em menor extensão. Manifestou interesse em declarar voto a Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira.

Valho-me dos seguintes trechos do acórdão recorrido, por bem apresentar as questões fáticas que permeiam o caso:

Conforme dispõe o Relatório Fiscal – REFISC, a empresa foi cientificada do início do procedimento fiscal com o recebimento, em 10/04/2013, do Termo de Início de Procedimento Fiscal - TIPF pela contadora da empresa, quando foram requisitados diversos documentos. No decorrer dos trabalhos houve a lavratura de mais três Termo de Intimação Fiscal – TIF, identifica-os, e transcreve o objeto social da autuada.

Trata o presente processo do Auto de Infração de Obrigações Principais – AIOF Debcad nº 37.373.257-0, de 01/11/2013, de contribuições destinadas às entidades terceiras Salário Educação, INCRA, SESI, SENAI e SEBRAE, incidentes sobre as remunerações de segurados empregados, no período de 01/2008 a 12/2008, não declaradas em Guia de Recolhimento de FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP. O crédito tributário assim constituído importa em R\$ 668.660,05 (seiscentos e sessenta e oito mil, seiscentos e sessenta reais e cinco centavos), valor consolidado em 29/10/2013.

No item 3.1 do REFISC detalha a os fatos geradores das contribuições previdenciárias lançadas, conforme segue:

3.1.1 - REMUNERAÇÃO PAGA/CREDITADA ATRAVÉS DE NOTAS FISCAIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EMITIDAS POR PESSOA JURÍDICA – Levantamento P – PJ:

O trabalho de fiscalização desenvolvido na empresa REFRAMAX ENGENHARIA S/A constatou a existência de diversas empresas prestadoras de serviços contratadas com exclusividade conforme aponta as notas fiscais seqüenciais e pesquisas efetuadas nos sistemas da RFB. O resultado da pesquisa demonstra que a fiscalizada é a única responsável pela totalidade das receitas dessas empresas contratadas, com raras exceções onde o faturamento para outras empresas representa parcela ínfima em relação ao total faturado, conforme relatado no detalhamento de cada empresa. Ficou constatado também que essas empresas não tinham empregados ou colaboradores nesse período, sendo que os serviços contratados foram pessoalmente executados pelos seus sócios, ou um deles, e os titulares de empresas individuais.

O sujeito passivo foi intimado a apresentar os contratos, as medições dos serviços ou outros documentos que comprovassem as condições em que os

serviços foram prestados. A fiscalizada apresentou apenas as notas fiscais e os contratos.

A fiscalização pesquisou os registros contábeis da fiscalizada, onde localizou vestígios da presença dos sócios que prestaram os serviços, como registros de despesas de viagem em seus nomes. Os contratos prevêem o reembolso pela REFRAMAX desse tipo de despesa. O processo que se dá esse reembolso é o mesmo aplicado aos empregados formalizados da empresa, inclusive com o fornecimento de adiantamento, para alguns casos. O reembolso é feito diretamente à pessoa física assim como nos casos de adiantamento, o que, de certa forma, não se pode dizer que é uma prática comum entre duas empresas no cumprimento de um contrato comercial.

Outro item resultante da pesquisa na contabilidade da fiscalizada foi a verificação da existência de registros contábeis relativos a plano de previdência privada. **A empresa, então, foi intimada a apresentar os contratos, notas fiscais e termos de adesão, mas a fiscalização não foi atendida.** Ao analisar os lançamentos contábeis, verifica-se a existência de valores lançados a crédito da conta contábil 3.4.1.004.0003 (PREVIDÊNCIA PRIVADA) e correspondentes a recuperação de despesa. O histórico desses lançamentos cita alguns nomes: José Maria Vilela, Júlio César Oliveira de Figueiredo, Glayce, José Custódio da Silva, José Roberto Silva Marluzzo, Paulo Henrique Abreu Coelho, Gilmar Soares, Rodrigo Otávio F Barros, todos sócios das empresas contratadas citadas neste relatório. Esse indício aponta que o plano de previdência privada contratado tinha como foco de beneficiários o alto comando da fiscalizada, **aí incluídas as pessoas físicas sócias das pessoas jurídicas contratadas, ocupantes de parte dos principais cargos na estrutura organizacional da fiscalizada, como demonstrado mais adiante.**

Na análise dos contratos apresentados, a fiscalização constatou que os serviços contratados se resumem a cinco grupos, conforme o objeto de cada contrato demonstrado no ANEXO ...:

- 1) Assessoria na captação de contratos (AS TECNOLOGIA);
- 2) Assessoria visando melhoria no relacionamento com os clientes, abrangendo desde fase captação do contrato até atividades pós-venda (ASTERVIL E PAULO HENRIQUE);
- 3) Comercialização de materiais, planejamento e supervisão de obras (THERMO SERVICE);
- 4) Comercialização de serviços e materiais (GUILHERME);
- 5) Planejamento, assistência técnica e gerenciamento de obras de montagem, supervisão/gerenciamento de serviços de manutenção (BETNOGUE, EVANDRO, RENATO BRAGA, GV CONSULTORIA, H&J

TECNOLOGIA EM MONTAGEM, LDE, MP SERVIÇOS, MRA REFRATÁRIOS, MRLIZ, OLIVEIRA, REFRABRAS, REFRAPLIC e RJR).

As atribuições descritas no escopo de cada contrato são próprias da estrutura gerencial e operacional da fiscalizada, incluindo desde a elaboração de proposta inicial visando a captação de novos contratos, a aprovação, o acompanhamento e a supervisão dos contratos, a elaboração de medições para os clientes e de relatórios para a contratante sobre o andamento da obra e de seus custos, até o pós venda.

A remuneração se dá de forma fixa, em todos eles, e também variável para alguns desses contratos. A remuneração variável corresponde à aplicação de um percentual, previamente estabelecido, sobre o resultado econômico dos contratos.

Face os indícios de que as pessoas físicas contratadas através das empresas identificadas exerciam cargos na estrutura organizacional da fiscalizada, a mesma foi intimada a identificar os ocupantes dos cargos descritos no organograma da empresa. **A resposta veio sem informação para os seguintes cargos:**

Vinculados à Diretoria Executiva:

Gerência de Refratário, Gerência de Contratos, Gerência de Isolamento;

Coordenação de Obras vinculado à Gerência de Isolamento;

Supervisão de Obras, vinculada à Gerência de Refratários,

Supervisão de Contratos, vinculada à Gerência de Contratos e

Supervisão de Obras, vinculada à Gerência de Isolamento.

Vinculados à Diretoria de Administração:

Assessoria Jurídica, Consultoria de Treinamento e Qualificação de Pessoal e Gerência de Administração.

Coincidentemente os cargos sem identificação do titular se encaixam perfeitamente com as informações pesquisadas na internet e colhidas no site da Reframax e no site de relacionamento LinkedIn:

(...)

Ressalta-se que as informações relativas às pessoas de José Roberto Silva Marluzzo, José Maria Vilela Ribeiro e Manoel Ribeiro Arantes foram corroboradas por assinaturas firmadas em contratos e aditivos e identificadas com carimbos, conforme demonstrado no relato caso a caso.

Pesquisas realizadas nos sistemas da RFB não apontam a existência de vínculo, como empregado ou qualquer outro vínculo, das pessoas identificadas no quadro acima, com a fiscalizada, em qualquer época. Isto

quer dizer que não se pode negar a contemporaneidade das informações da internet com os fatos relatados.

As empresas EVANDRO CARVALHO DE SOUZA, GPO GERENCIAMENTO E PLANEJAMENTO DE OBRAS LTDA, PAULO HENRIQUE ABREU COELHO ME E THERMO SERVICE LTDA têm o mesmo endereço (rua da Bahia, 504, sala 1002, Centro, Belo Horizonte-MG), coincidentemente o mesmo endereço onde se estabelece a empresa Talento Serviços Ltda, cuja sócia é Eloísa Maria de Souza, contadora da fiscalizada. Também, a Sra. Eloísa é a responsável pelo preenchimento da DIPJ dessas empresas e das empresas ASTERVIL, MRA e OLIVEIRA. Registre-se que as primeiras quatro empresas são responsáveis por 55,67% e as sete empresas por 74,87% da despesa correspondente ao grupo de empresas citadas neste relatório (2008 a 2010), cujos sócios ocuparam cargos de Gerentes e Coordenadores, conforme quadro acima. Este fato comprova que a contratação de pessoas para ocuparem cargos de gerenciamento através de pessoas jurídicas foi uma estratégia da empresa fiscalizada. Estratégia irregular, pois fere a norma legal de contratação de segurados empregados.

As empresas GPO GERENCIAMENTO E PLANEJAMENTO LTDA têm como sócios cotistas as empresas REFRAMAX LTDA e REFRAMAX ENGENHARIA S/A e a empresa THERMO SERVICE LTDA tem a fiscalizada como sócio cotista. As empresas contratadas têm baixo capital social, 7.000,00 e 5.000,00, respectivamente.

Esses fatos comprovam a participação da fiscalizada no planejamento e execução da prática ilegal apontada neste relatório.

O que está demonstrado neste relatório é que parte do staff gerencial, principalmente o operacional, da fiscalizada foi contratada por intermédio de pessoas jurídicas das quais eram sócios ou titulares.

Na seqüência, o REFISC elenca uma a uma as empresas que se enquadram na descrição acima, com os fatos constatados e que foram acima sintetizados, juntando telas do site da empresa e do sistema LinkedIn, explicita caso a caso as razões que levaram a fiscalização a proceder aos lançamentos como o fez, além de informar através de qual empresa foi remunerado cada profissional considerado segurado empregado da autuada.

Em continuidade, relata que em todos os contratos de prestação de serviços discriminados anteriormente no REFISC estão presentes os pressupostos fático-jurídicos da relação de emprego, contidos nos artigos 2º e 3º da CLT:

- i) pessoalidade – o empregado não tem como prestar serviço por intermédio de outrem, não pode ser substituído por outra pessoa.
- ii) onerosidade – deve o empregador remunerar o empregado pelos serviços prestados.

iii) não eventualidade – os serviços contratados estão direta ou indiretamente relacionados com as atividades normais da empresa.

iiii) subordinação jurídica – os serviços são prestados sob dependência hierárquica que implica no poder diretivo do empregador sobre o empregado, que lhe confere o direito de dirigir a prestação de serviços, dando ordens, fiscalizando, indicando métodos de trabalho e condições de execução das tarefas distribuídas.

Dispõe ainda que a verificação da realidade fática da prestação de serviços se sobrepõe a qualquer denominação ou mesmo declaração das partes. Neste contexto, transcreve art. 229 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99. Discorre sobre cada um dos pressupostos acima, relacionando-os com a realidade constatada pela fiscalização junto à atuada.

Ao tomar ciência da decisão, a Contribuinte apresentou embargos de declaração de fls. 575/577, os quais foram rejeitados (fls. 582/586).

Posteriormente, intimada em 09/04/2024 (fl. 589), a contribuinte interpôs o recurso especial de fls. 592/608 em 24/04/2024, visando rediscutir a seguinte matéria: **“a) caracterização de sócios das prestadoras como empregados (pejotização)”**. Pelo despacho de fls. 649/657, foi dado seguimento ao Recurso Especial do contribuinte, apenas com base no paradigma nº 2201-004.763.

Os autos foram encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e retornaram com as contrarrazões de fls. 659/670.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, Relator

Como exposto, trata-se de recurso especial interposto pelo Contribuinte, cujo objeto envolve o debate acerca dos seguintes temas:

a) **“caracterização de sócios das prestadoras como empregados (pejotização)”** (paradigma nº 2201-004.763).

I. CONHECIMENTO

Sobre o tema, o acórdão recorrido sedimentou o seguinte:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2008 a 31/12/2008

(...)

PESSOAS JURÍDICAS. CARACTERIZAÇÃO SEGURADOS EMPREGADOS. LEGALIDADE. AFERIÇÃO INDIRETA. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. POSSIBILIDADE.

Ocorrência da requalificação dos fatos tributários apurados, a demonstração, por meio de provas consistentes e de circunstâncias fáticas suficientemente convergentes, de que a prestação de serviços entre duas pessoas jurídicas “mascarava”, na verdade, uma relação direta entre a autuada e as pessoas físicas titulares daquelas empresas, que são, perante a legislação tributária previdenciária, segurados empregados da autuada.

Presentes os requisitos necessários à caracterização dos segurados como empregados da autuada.

(...)

Voto

(...)

III.d. NULIDADE. INCOMPETÊNCIA DO AGENTE FISCAL PARA DESCONSIDERAR A EXISTÊNCIA DE RELAÇÕES DE EMPREGO. LANÇAMENTO REALIZADO COM BASE EM MERA PRESUNÇÃO.

Inicialmente, importante esclarecer que esse tema, embora apresentado como nulidade, se confunde com o próprio mérito do recurso interposto. Dessa forma, os fundamentos apresentados nesse item já terão por objetivo também subsidiar a posição relativa ao item 2.2.1 da recorrente.

(...)

A caracterização realizada pela fiscalização deu-se apenas para definir segurado empregado para fins previdenciários, ou seja, a natureza dos serviços que os prestadores realizaram se inserem no conceito de empregado para fins previdenciários (art. 12, I, “a”, da Lei n° 8.212/91, c/c o art. 9º, I, “a”, do Regulamento da Previdência Social-RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99).

(...)

Constatou-se, portanto, apenas a exigência das contribuições previdenciárias devidas em face da constatação da relação jurídica de “emprego” das pessoas físicas prestadoras de serviço para a recorrente, ainda que camufladas sob a titularidade de pessoas jurídicas.

Observado o art. 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social, abaixo transcrito, o auditor fiscal poderá desconsiderar o vínculo negocial e efetuar o enquadramento como segurado empregado, caso constate que o segurado contratado, sob qualquer denominação, preenche as condições referidas no inc. I, do caput do art. 9º supra citado.

(...)

Assim, havendo demonstração (a) de não eventualidade; (b) de subordinação e (c) de remuneração, pode ser descaracterizado o vínculo pactuado, corroborando-se a existência efetiva de vínculo empregatício, oculto sob a contração de pessoa jurídica.

(...)

Analisemos, por fim, o art. 3º do Decreto-Lei nº 5.452/193 (Consolidação das Leis do Trabalho):

“Art. 3º - Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.”

Visando identificar os requisitos de não eventualidade, subordinação, pessoalidade e remuneração, passa-se a analisar detalhes relevantes dos contratos firmados entre a recorrente e os seus “prestadores de serviços”:

[neste ponto, o acórdão recorrido descreve em 9 páginas, de forma bastante detalhada, a existência dos requisitos da relação de emprego em relação aos sócios das 8 pessoas jurídicas investigadas]

(...)

Por todo o exposto, no caso concreto, entendo que os contratados prestavam serviços como se empregados fossem.

A REFRAMAX ENGENHARIA S/A tem como objeto social a *"prestação de serviços na área de engenharia, montagem industrial projetos e aplicação de materiais refratários e antiácidos, operação e manutenção de equipamentos em usinas siderúrgicas e indústrias em geral, pintura, isolamento térmico e acústico, construção civil e completa consultoria técnica nestas áreas de atuação, bem como a comercialização dos materiais para execução dos serviços relacionados acima"*.

São exatamente esses os trabalhos executados pelos contratados como "prestadores de serviços", se verificados os objetos e a discriminação dos escopos dos contratos juntados aos autos; ainda há habitualidade da prestação dos serviços, o que se comprova através da emissão de medições de serviços mensais e da emissão sequencial das NFS correspondentes.

Tudo conforme se verifica da descrição detalhada das atividades acima, que, em seu conjunto, atendem aos preceitos legais das relações de emprego (art. 3º, caput, da CLT) e sua vinculação para fins previdenciários (art. 12, da Lei nº 8.212/91 c/c art. 9º, I, “a”, do Decreto nº 3.048/99):

i) Pessoalidade: os serviços eram prestados por pessoas especificamente designadas, os sócios e titulares das empresas); eventuais substitutos passavam pelo crivo prévio da recorrente;

ii) onerosidade: os “prestadores de serviços” eram regularmente remunerados pela recorrente, em valores fixos e/ou variáveis, com pagamentos mensais;

iii) não eventualidade: os serviços prestados tinham plena vinculação com o próprio objeto social da recorrente, sendo que em alguns casos, o contrato previa o sobreaviso do “prestador”. Além disso, aos prestadores eram fornecidos materiais e equipamentos de trabalho e local de trabalho pela recorrente, inclusive em sua própria sede;

iv) subordinação: os prestadores, além de ter suas atividades diárias determinadas pela recorrente, ainda deveriam manter reuniões periódicas (semanais ou mensais) e regulares com a recorrente, apresentar relatórios, receber orientações da Diretoria da recorrente ou dela receber autorização para realização e planejamento de atividades, dentre outras limitações incomuns para alguém sem tal vínculo de subordinação, como, por exemplo, poder ser chamado a qualquer momento ou trabalhar observando os mesmos horários dos funcionários da recorrente.

Inaplicável, portanto, a nulidade suscitada, dado que compete ao auditor-fiscal, na verdade, tem ele dever de desconsiderar os atos e negócios jurídicos, a fim de aplicar a lei sobre os fatos geradores efetivamente ocorridos, em decorrência da caracterização de segurado empregado. É da própria essência da atividade de fiscalização tributária a busca da verdade material com prevalência da substância sobre a forma.

Cito trechos do voto proferido no acórdão paradigma nº 2201-004.763:

Acórdão 2201-004.763

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.

(...)

Voto Vencedor

(...)

6 – Quanto ao mérito em si, entendo que no que concerne à chamada “pejotização” de empregados, importa verificar se há, ou não, a presença dos

elementos fático - jurídicos caracterizadores do vínculo empregatício na relação de trabalho constituída entre a impugnante e os trabalhadores que, apontados pela fiscalização, lhe teriam prestado serviço nos períodos de competência fiscalizados.

7 — Segundo se depreende da Consolidação das Leis do Trabalho (artigos 2º e 3º), os cinco elementos fático-jurídicos caracterizadores da relação de emprego são: a prestação de trabalho por pessoa física, com pessoalidade pelo trabalhador, trabalho esse revestido da não-eventualidade, sob subordinação e com onerosidade.

8 — Todavia, no caso dos autos, a autoridade lançadora passou ao largo da demonstração inequívoca, e até mesmo da comprovação, da existência desses elementos fático-jurídicos na relação de trabalho, sobretudo no que pertine à comprovação da subordinação na prestação dos serviços.

9 — A rigor, pelo que se depreende das considerações consignadas pela autoridade autuante no item 4.111. do Relatório Fiscal (fls. 27/42), os sócios das inúmeras empresas contratadas pela autuada foram, em síntese, considerados segurados empregados e ao final alega (fls. 42)

O conjunto probatório é conclusivo no sentido de que os profissionais prestaram serviços de forma pessoal, não-eventual, onerosa e subordinada o que leva a concluir que a utilização da pessoa jurídica foi simulada, objetivando, na realidade, dissimular o vínculo empregatício existente entre os prestadores dos serviços e a autuada.

10— Em síntese alega a fiscalização a) por já terem, "em muitos casos", trabalhado como empregados da empresa autuada; b) pelo fato de as pessoas jurídicas, por eles personificadas, prestarem serviços à autuada com exclusividade e habitualidade, e bem assim receberem, em outros tantos casos, remuneração regular no decorrer dos meses do período fiscalizado; c) pelo fato de as pessoas jurídicas, por eles personificadas, desempenharem funções essenciais ou que se assemelham à atividade-fim da empresa autuada; d) pelo fato de que sócios das pessoas jurídicas contratadas, posteriormente, voltaram a trabalhar como empregados da empresa autuada; e) pelo fato de que as muitas das empresas prestadoras de serviço contratadas pela autuada prestarem serviço nas dependências da própria autuada; e f) pelo fato de que algumas das empresas prestadoras de serviço contratadas pela autuada terem sido abertas a pedido da empresa autuada, esses em suma a visão e alegações da fiscalização.

11 — Quanto ao elemento fático-jurídico da subordinação, depreende-se que a imputação fiscal arrima-se nos fatos de que muitas das empresas prestadoras de serviços contratadas pela autuada prestaram serviço nas dependências da própria autuada, e outras facilidades disponibilizadas pela autuada e isto aliado ao fato de que inúmeros sócios (não caracterizados de forma individual pela fiscalização) das pessoas jurídicas contratadas já haviam trabalhado como empregados da empresa

atuada e, posteriormente, voltaram a trabalhar como empregados da empresa atuada.

12 — Todavia, é razoável que, na prestação de serviços atinentes à atividade-fim e à atividade de gestão da empresa atuada, o prestador utilize a estrutura fornecida pela contratante para o desempenho das atividades, sem que isto implique, de per si, a subordinação da contratada à contratante, visto que tais serviços podem ser prestados de forma autônoma, ainda que, para tanto, o prestador do serviço necessite utilizar a estrutura e mesmo equipamentos fornecidos pela contratante para o exercício de suas atividades.

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 atuada, o faziam submetidas ao mesmo regime de trabalho dos empregados da atuada, 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 atuada, 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.

14 — Necessário a diferenciação de atividade essencial e atividade-fim. A segunda é utilizada na conceituação da subordinação estrutural e a primeira na caracterização do trabalho terceirizado. Atividade-fim se ajusta ao núcleo empresarial do tomador de serviços, cerne de sua produção. Atividades essenciais "são aquelas que se inserem no quadro de necessidades normais de uma empresa, sendo relevantes para que esta alcance os seus fins." A atividade essencial pode estar conectada com atividade-meio da empresa, sendo estas necessidades para a consecução do objetivo econômico. Portanto, entendo que sequer a subordinação estrutural está devidamente comprovada nos autos.

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.

Do acima exposto, entendo que não restou caracterizada a divergência jurisprudencial entre os acórdãos em confronto pois, embora ambos tratem da chamada "pejotização" e da possibilidade de requalificação das relações de trabalho como vínculos

empregatícios para fins previdenciários, as premissas fático-probatórias são substancialmente distintas, haja vista que o ponto focal da conclusão de julgamento se escora na existência ou não dos requisitos legais para a caracterização da relação de emprego, sobretudo a subordinação.

No acórdão recorrido, foram expressamente demonstrados diversos elementos que atestaram a existência dos requisitos de relação de emprego previstos no art. 3º da CLT (fls. 552/560), com destaque para a exigência de relatórios, reuniões periódicas, fornecimento de equipamentos, controle de jornada, etc. Com isso, houve a desconsideração do vínculo negocial o enquadramento do sócio da pessoa jurídica como segurado empregado, nos termos do art. 229, §2º, do RPS.

O acórdão paradigma, por sua vez, em nenhum momento nega que a referida desconsideração do vínculo negocial não pode ser promovida pela autoridade fiscal. Muito pelo contrário, o voto vencedor é expresso ao asseverar ser importante *“verificar se há, ou não, a presença dos elementos fático-jurídicos caracterizadores do vínculo empregatício na relação de trabalho”*. Contudo, a turma paradigmática entendeu que, naquele caso, *“a autoridade lançadora passou ao largo da demonstração inequívoca, e até mesmo da comprovação, da existência desses elementos fático jurídicos na relação de trabalho, sobretudo no que pertine à comprovação da subordinação na prestação dos serviços”*.

Ou seja, ambos os acórdãos convergem para o entendimento de que a autoridade fiscal deve demonstrar os elementos caracterizadores da relação de emprego a fim de promover o lançamento das contribuições previdenciárias sobre os valores pagos às pessoas jurídicas contratadas (“pejotização”). Contudo, enquanto o acórdão recorrido manteve o lançamento por entender presentes os requisitos da relação empregatícia, o acórdão paradigma cancelou o lançamento por verificar que *“a autoridade lançadora passou ao largo da demonstração inequívoca, e até mesmo da comprovação, da existência desses elementos fático jurídicos na relação de trabalho”*.

Não se trata de interpretação diversa da legislação tributária, mas sim de uma análise casuística a fim de verificar se foi demonstrada, ou não, a existência dos requisitos de uma relação empregatícia. Sendo assim, os aspectos fáticos que envolvem cada caso concreto são relevantes e, como se sabe, não é possível o revolvimento do conjunto fático-probatório em sede de recurso especial.

Verifica-se contexto fático distinto entre os casos, o que afasta a possibilidade de conhecimento do recurso especial.

Lembramos que o recurso é baseado no art. 118, do Regimento Interno (RICARF), o qual define que caberá Recurso Especial de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais. Trata-se de recurso com cognição restrita, não podendo a CSRF ser entendida como uma terceira instância, ela é instância especial, responsável pela pacificação de conflitos interpretativos e, conseqüentemente, pela garantia da segurança jurídica.

A divergência jurisprudencial se caracteriza quando os acórdãos recorrido e paradigma, em face de situações fáticas similares, conferem interpretações divergentes à legislação tributária. Com efeito, tratando-se de situações fáticas diversas, cada qual com seu conjunto probatório específico, as soluções diferentes não têm como fundamento a interpretação diversa da legislação, mas sim as diferentes situações fáticas retratadas em cada um dos julgados.

Assim, para caracterização de divergência interpretativa exige-se como requisito formal que os acórdãos recorrido e aqueles indicados como paradigmas sejam suficientemente semelhantes para permitir o 'teste de aderência', ou seja, deve ser possível avaliar que o entendimento fixado pelo Colegiado paradigmático seja perfeitamente aplicável ao caso sob análise, assegurando assim o provimento do recurso interposto. E, no presente caso, entendo que este requisito não foi cumprido, pois não se pode afirmar que a turma paradigmática, se estivesse diante do caso dos autos, teria concluído de forma diversa do que decidiu a Turma recorrida.

Assim, com a devida vênia, tratando-se de distinção fática relevante, não se pode falar em interpretação divergente da legislação, razão pela qual entendo pelo não conhecimento do recurso especial.

Ademais, não menos importante apontar que tanto o acórdão recorrido quanto o paradigma apontado partem da mesma premissa jurídica: para a descaracterização da prestação de serviços por pessoas jurídicas interpostas e consequente lançamento das contribuições previdenciárias sobre os valores pagos, é imprescindível que a autoridade fiscal demonstre, de forma concreta, a presença dos elementos fático-jurídicos típicos da relação de emprego com os sócios das citadas pessoas jurídicas.

Não havendo, pois, contradição entre os julgados confrontados, mas sim convergência de entendimento quanto à necessidade de comprovação desses requisitos, resta ausente o pressuposto da divergência interpretativa exigido pelo Regimento Interno deste CARF para o processamento do recurso especial, o que impõe o seu não conhecimento.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto NÃO CONHECER do recurso especial da Contribuinte, conforme razões acima.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim