



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10166.728337/2015-31
ACÓRDÃO	2401-012.387 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FOTON INFORMATICA S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

REQUISITOS QUALIFICAÇÃO SEGURADO EMPREGADO. PREENCHIMENTO.

Comprovada pela autoridade fiscalizadora a existência de habitualidade, subordinação, pessoalidade e remuneração, requisitos presentes na alínea “a” do inc. I do art. 12 da Lei nº 8.212/81, fica caracterizado o indivíduo como segurado obrigatório da Previdência Social.

DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA.

A fiscalização tem o dever de desconsiderar os atos e negócios jurídicos, a fim de aplicar a lei sobre os fatos geradores efetivamente ocorridos, sendo que esse dever está implícito na atribuição de efetuar lançamento e decorre da própria essência da atividade de fiscalização tributária, que deve buscar a verdade material com prevalência da substância sobre a forma.

LEI Nº 11.196/05. NÃO PREVALÊNCIA DIANTE DOS REQUISITOS CARACTERIZADORES DA CONDIÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO.

Presentes os requisitos caracterizadores da condição de segurado empregado, no plano fático, não prevalece o disposto no art. 129 da Lei nº 11.196/05.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. LEGITIMIDADE.

Sempre que restar configurado pelo menos um dos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, o percentual da multa de que trata o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 deverá ser qualificado, nos termos do § 1º deste mesmo dispositivo legal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para aplicar a retroação da multa da Lei 9.430 de 1996, art. 44, § 1º, VI, incluído pela Lei 14.689, de 2023, reduzindo a multa qualificada ao percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Elisa Santos Coelho Sarto – Relatora

Assinado Digitalmente

Miriam Denise Xavier – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Elisa Santos Coelho Sarto, Jose Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Leonardo Nuñez Campos, Marcio Henrique Sales Parada, Matheus Soares Leite, Miriam Denise Xavier (Presidente).

RELATÓRIO

Como bem descreve o acórdão de nº 06-58.947, da 6ª Turma da DRJ/CTA, de-fls. 11381-11402:

O presente processo administrativo, cadastrado no COMPROT nº 14166.728337/2015-31, lavrado contra a empresa FÓTON INFORMÁTICA S/A, em 28/11/2014, é constituído por dois Autos de Infração, a seguir descritos:

- AI DEBCAD nº 51.069.612-0 – relativo às contribuições previdenciárias (parte patronal, inclusive GILRAT), incidentes sobre a remuneração de segurados empregados, devidas e não recolhidas em época própria e não informadas em Guia de recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), referente ao período de janeiro a dezembro de 2011, totalizando o valor de R\$ 1.911.407,52 (fl. 72) em 14/10/2015;
- AI DEBCAD nº 51.069.613-9 – relativo às contribuições sociais a cargo da empresa, destinadas a Outras Entidades e Fundos denominados Terceiros, incidentes sobre a remuneração de segurados empregados, devidas e não recolhidas em época própria e não informadas em GFIP, referente ao período de

janeiro a dezembro de 2011, totalizando o valor de R\$ 525.520,26 (fl. 79) em 14/10/2015;

2. Segundo o Relatório Fiscal de fls. 5 a 69, o Procedimento Fiscal teve início em 02/07/2014, por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal (TIPF), do qual a Contribuinte foi cientificada, por via postal, em 02/07/2014 (fls. 87 a 90).

2.1. As informações contábeis referentes ao ano de 2011 foram extraídas da Escrituração Contábil Digital (ECD) da Contribuinte, baixada diretamente do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), obedecendo-se o disposto no Decreto nº 6.022, de 22/01/2007.

2.2. Informa a autoridade fiscal que na DIPJ 2012, ano calendário 2011, nas Informações Previdenciárias (Ficha 70), a Contribuinte declarou zerados os valores de “Ordenados, Salários, Comissões, Gratificações e Outras Remunerações a Empregados”, da contribuição para a Previdência Social e para o FGTS, bem como com “Serviços Prestados por Terceiros”.

2.3. Os lançamentos efetuados referem-se às contribuições sociais previdenciárias devidas e não recolhidas pela FÓTON na contratação irregular de empregados sob a forma de prestadores de serviço pessoas jurídicas, além de multa por descumprimento da legislação, sendo que o valor dos salários-de-contribuição dos segurados empregados correspondem aos valores das notas fiscais emitidas pelas pessoas jurídicas contra a Contribuinte e lançadas em sua escrituração contábil, confrontadas com os valores declarados em Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF), com respaldo no § 3º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991, e no parágrafo único do art. 233 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048, de 1999.

3. Tendo em vista que a Contribuinte, por meio de seus representantes legais, agiu dolosamente visando a impedir e/ou ocultar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal das contribuições devidas à Seguridade Social, bem como modificar suas características essenciais de modo a reduzir/evitar o montante do imposto devido, caracterizando a ocorrência de sonegação e fraude (arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964), restou duplicada a multa de ofício, totalizando 150%, conforme previsão contida no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

4. Além da constituição do crédito tributário, restou formalizada Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP), a ser encaminhada à autoridade competente, por constituir a situação descrita, em tese, crime de Sonegação de Contribuição Previdenciária, previsto no art. 337-A, inciso I, do Código Penal, e crime contra a Ordem Tributária relacionado a Outras Entidades, previsto no art. 1º, inciso I, da Lei nº 8.137, de 1990.

Na impugnação (e-fls. 11330-11349), foram abordados os seguintes tópicos:

- i) Da tempestividade;
- ii) Dos fatos;
- iii) Do Direito – Da ausência dos requisitos para caracterização do vínculo empregatício;
- iv) Dos requisitos para constituição de vínculo empregatício;
- v) Da ausência de benefício de plano de saúde;
- vi) Do princípio da livre iniciativa. Da liberdade de contratação;
- vii) Dos serviços de natureza intelectual prestados por pessoa jurídica;
- viii) Da especificidade do mês de dezembro de 2011;
- ix) Do não cabimento das multas de ofício e qualificada;
- x) Do pedido.

A 6ª Turma da DRJ/CTA, por meio do Acórdão de e-fls. 11381-11402, julgou procedente em parte a impugnação, com exclusão do valor da contribuição patronal de 20% na competência 12/2011 por ter sido substituída pela contribuição sobre a receita bruta. Mantida, porém, a contribuição para o SAT/RAT, bem como a contribuição destinada a Outras Entidades e Fundos (Terceiros), não abrangidas pela substituição trazida a lume pela Lei nº 12.546, de 2011. A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA.

A fiscalização tem o dever de desconsiderar os atos e negócios jurídicos, a fim de aplicar a lei sobre os fatos geradores efetivamente ocorridos, sendo que esse dever está implícito na atribuição de efetuar lançamento e decorre da própria essência da atividade de fiscalização tributária, que deve buscar a verdade material com prevalência da substância sobre a forma.

RELAÇÃO DE EMPREGO. CARACTERIZAÇÃO.

O órgão competente para fiscalizar o devido recolhimento das contribuições sociais previdenciárias pode desconsiderar contratos formalmente celebrados entre pessoas jurídicas para considerar empregados pessoas físicas, cujos serviços prestados preenchem os requisitos exigidos para a configuração do vínculo empregatício.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. SUBSTITUIÇÃO.

Na competência 12/2011, para as empresas que prestam exclusivamente os serviços de tecnologia da informação-TI e tecnologia da informação e comunicação-TIC, a contribuição previdenciária patronal de 20% incidente sobre a folha de salários foi substituída pela contribuição sobre a receita bruta, visando a redução da carga tributária, nos termos da lei.

LANÇAMENTO. RETIFICAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Constatando-se equívocos no lançamento é cabível a sua retificação pela Administração Tributária, no âmbito do contencioso administrativo-fiscal.

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

É cabível a multa qualificada quando restar demonstrada a intenção de ocultar a real situação do sujeito passivo perante o Fisco, visando beneficiar-se com o recolhimento a menor dos tributos devidos.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Inconformada, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 11435-11452). Após discorrer brevemente sobre a tempestividade e os fatos, argumenta, de forma sintetizada:

- i) **Dos motivos para a reforma da decisão administrativa:** o desenvolvimento de software exige, muitas vezes, profissionais específicos para atender alguns tipos de demanda e, por isso, a Recorrente necessita contratar empresas de outros ramos ou de notória especialidade, de forma a satisfazer às solicitações dos clientes, se fazendo imprescindível a contratação de prestadores de serviços (pessoas jurídicas) para elaborar determinados produtos, o que é feito de forma totalmente legal. É inaceitável que, por livre arbítrio, a Autoridade Fiscal, sem quaisquer provas robustas e apenas por conclusões pessoais e infundadas, possa, subjetivamente, interpretar que as supracitadas empresas contratadas sejam na verdade empregados e cobrar, por isso, um débito improcedente.
- ii) **Da ausência dos requisitos para caracterização do vínculo empregatício:** em que pese os serviços terem sido prestados por pessoas físicas, estas o fizeram em nome das pessoas jurídicas das quais figuram como sócios. Não há alegada pessoalidade. Para a tomadora dos serviços, independia quem iria prestar o serviço, desde fosse prestado dentro dos parâmetros estabelecidos no contrato estabelecido entre as partes. Não havia também habitualidade, os serviços eram prestados de acordo com a necessidade da Recorrente. Em que pese a Autoridade Fiscal afirmar que a habitualidade está comprovada com a emissão de notas fiscais de serviços sequenciais em diversos meses, tal afirmativa não se mostra suficiente, visto que se

eventualmente a prestadora de serviço apresenta notas fiscais emitidas em ordem cronológica ou numérica, a responsabilidade não é da empresa contratante, mas sim das empresas que forneceu os documentos.

Inexiste também subordinação, uma vez que as pessoas jurídicas prestadoras de serviços não recebiam ordens, não seguiam predeterminações da empresa contratante e muito menos poderiam receber as sanções das quais os empregadores têm direito de aplicar em caso de insubordinação de seus trabalhadores. Uma vez que o serviço prestado deve obedecer tão somente às cláusulas contratuais e nunca às ordens da Recorrente, resta evidenciada a ausência de qualquer relação de subordinação entre as partes.

Em relação à remuneração, a Recorrente cobra de seus clientes os serviços que lhes presta, sendo perfeitamente possível que as pessoas jurídicas, prestadoras de serviço, sejam, também, remuneradas, não tendo cabimento vincular débitos a esse tipo de relação. Logo, não preenchendo os requisitos obrigatórios e indispensáveis necessários para a configuração de vínculo empregatício, equivocada a acusação da Autoridade Fiscal de existência de vínculos de trabalho entre a Recorrente e seus contratados, Pessoas Jurídicas prestadoras de serviço.

- iii) **Da ausência de benefícios de plano de saúde:** A Empresa não paga nenhum benefício a seus prestadores de serviço. O que acontece é que a Fóton e as operadoras de saúde, ao acordarem, ofereceram às pessoas jurídicas que prestam serviço para aquela, a possibilidade de seguir o mesmo plano, desde que arquem integralmente com todas as contribuições. Ou seja, apesar de a Empresa possibilitar a seus prestadores de serviço que estes tenham o mesmo plano de saúde que os funcionários da empresa, o pagamento e as contribuições devem ser pagas pelos próprios prestadores de serviço, não arcando, a Impugnante, com nenhum valor. Não há qualquer ilegalidade nesse benefício.
- iv) **Dos princípios da livre iniciativa e da liberdade de contratação:** menciona o princípio constitucional da livre iniciativa, do livre exercício de qualquer atividade econômica, bem como da liberdade de trabalho, ofício ou profissão e, ainda, da liberdade de contratação. Acerca da afirmativa da Autoridade Fiscal de que todos os contratos vistoriados possuíam praticamente as mesmas cláusulas, diferenciando-se, basicamente, no valor da remuneração, temos que inexiste, aqui, qualquer ilegalidade. Vale lembrar que a Recorrente é empresa que trabalha com software e, por isso, os serviços que contrata são, por vezes, de empresas de ramos semelhantes, ou seja, a similaridade entre os contratos é normal e legal, visto que os

serviços se parecem e as especialidades andam muito próximas. Razoável também as cláusulas não estipularem qualquer relação de exclusividade, subordinação, dependência econômica e habitualidade, visto que se buscava ausência de vínculo não só na prática, mas também formalmente. A alegação da Autoridade Fiscal de que os contratados não possuíam liberdade de estipular cláusulas é totalmente descabida, posto que sequer provaram o que afirmaram. Em nenhum contrato houve subordinação, sendo todos firmados por livre vontade das partes. Além disso, é de total liberdade, das partes, firmarem contrato quantas vezes ou por quanto tempo acharem necessário, não cabendo à Autoridade Fiscal criar óbices. Em que pese a argumentação da Autoridade Fiscal de que as empresas, desde sua constituição, prestaram serviços apenas à Recorrente, resta lícito a estas, consoante o princípio da livre iniciativa e a discricionariedade a elas conferida, celebrar seus contratos e prestar seus serviços com quem bem entenderem.

- v) **Dos serviços de natureza intelectual prestados por pessoa jurídica:** O Código Civil Brasileiro assegura a possibilidade de haver a constituição de sociedades empresárias destinadas à prestação de serviços de natureza intelectual, podendo este ser exercido, inclusive, em caráter personalíssimo pelos próprios sócios. Menciona também o art. 129 da Lei nº 11.196/2005. A atividade intelectual desenvolvida pelas empresas que prestaram serviços à Recorrente se amolda perfeitamente ao disposto no referido artigo, já que presentes os requisitos ensejadores para caracterização de uma sociedade empresária, pois estas, através de seus contratos sociais, têm organizados os meios pelos quais se dará a produção de seus serviços com objetivo real de lucro, cujo desempenho da atividade é realizado em local determinado, compondo, assim, elemento de empresa. Não há óbice para que o serviço seja prestado pessoalmente pelo próprio sócio. O Fisco não se baseia em elementos concretos para firmar sua convicção a fim de comprovar a exigência da obrigação, norteador-a, apenas, em meras suposições quanto à alegada dissimulação nos negócios jurídicos firmados entre a Recorrente e as empresas supracitadas, o que acaba por violar os preceitos esculpidos no § 2º, do Art. 229 e no art. 243, ambos do Regulamento Geral da Previdência Geral. Aproximadamente apenas 15% dos trabalhos realizados pela Fóton em 2011 foram realizados por profissionais de outras pessoas jurídicas, não sendo este o perfil da empresa. Em que pese possui funcionários registrados, por vezes necessita da contratação de empresas que possuam profissionais com maior experiência em determinados campos. Assim, essa pequena porcentagem que não é desempenhada por seu quadro de funcionários justifica-se pela alta complexidade ou necessidade de uma

maior expertise em um setor mais específico; que não ocorre frequentemente, não havendo precisão, dessa maneira, da empresa aumentar seus funcionários para atender apenas alguns casos mais específicos e eventuais.

- vi) **Do não cabimento das multas nos patamares estabelecidos:** ainda que houvesse infração, a multa no percentual de 150% ultrapassa os limites do bom senso e da moralidade. Não foi demonstrado o intuito de fraude. O patamar máximo deve ser de 20%. O contribuinte não tem fraude, ou dolo, ou até mesmo simulação na prática do ato, somente o praticando de acordo com sua interpretação da legislação tributária e com qualificação jurídica dos fatos que o leva a colocar a situação jurídico-tributária em desacordo com a interpretação adotada posteriormente pela Fazenda no momento de lançar, não realizando conduta mais grave e reprovável socialmente do que aquele que deliberadamente paga em atraso o tributo que entende ser devido. O contribuinte que, igualmente ao caso em tela, age sem qualquer ilegalidade de dolo, e encontra-se em divergência interpretativa para com a Fazenda, não comete ato mais danoso do que o que, sem qualquer justificativa, simplesmente declara sem o pagamento, constituindo o crédito tributário nos termos do enunciado da Súmula nº 436 do Superior Tribunal de Justiça, hipótese essa que estará sujeito apenas à multa de mora. A caracterização das operações como fraudulentas ou dolosas deve ser claramente demonstrada pelo Fisco, o que não foi feito no caso em tela. O que houve foi apenas uma divergência de interpretação, que levou a Recorrente a reduzir sua carga, sem o intuito de fraudar o recolhimento de tributos.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Elisa Santos Coelho Sarto**, Relatora

1. Admissibilidade

O recurso interposto é tempestivo e, presentes os demais pressupostos de admissibilidade, deve ser conhecido.

2. Da caracterização dos sócios das PJs como segurados empregados

A Recorrente defende que a atividade de desenvolvimento de software demanda profissionais específicos e, para isso, precisa contratar empresas de outros ramos ou de notória especialidade, sendo imprescindível a contratação de prestadores de serviços para elaborar determinados produtos. Entende que é inaceitável que, por livre arbítrio, a fiscalização interprete que estes contratados sejam empregados, sem provas robustas. Na sequência, argumenta que não há requisitos para caracterização do vínculo empregatício, por não haver pessoalidade, habitualidade, subordinação. Ainda, informa que não paga nenhum benefício aos prestadores de serviços, apenas possibilitando que as prestadoras de serviço sigam o mesmo plano, desde que arquem integralmente com todas as contribuições, não havendo qualquer ilegalidade. Menciona o princípio constitucional da livre iniciativa, do livre exercício de qualquer atividade econômica, liberdade de trabalho e de contratação. Por fim, defende que a legislação brasileira assegura a possibilidade de haver a constituição de sociedades empresárias destinadas à prestação de serviços de natureza intelectual, podendo este ser exercido, inclusive, em caráter personalíssimo pelos próprios sócios, aduzindo inclusive o art. 129 da Lei nº 11.196/2005. Também afirma que apenas cerca de 15% dos trabalhos realizados pela Recorrente em 2011 foram realizados por profissionais de outras pessoas jurídicas, não sendo este o perfil da empresa.

No entanto, entendo que não assiste razão ao Recorrente. A fiscalização trouxe robustas provas de que os sócios das pessoas jurídicas contratadas trabalhavam diretamente na Recorrente, cumprindo requisitos de pessoalidade, habitualidade, subordinação e remuneração, caracterizando-se a condição de segurado empregado. Destacam-se os seguintes pontos presentes no Relatório Fiscal (e-fls. 5-69) e na documentação acostada aos autos:

i) Os contratos de prestação de serviços tinham redação padrão. Chama a atenção o fato de a “Cláusula Primeira – Do Objeto” ser genérica. Os contratos eram basicamente de cinco grupos de serviços:

1. Contratos/Serviços cujo objeto descrito era desenvolvimento de software;
2. Contratos/Serviços cujo objeto descrito era processamento de dados, 3. Contratos/Serviços cujo objeto descrito era prospecção de negócios;
4. Contratos/Serviços cujo objeto descrito era tratamento de dados;
5. Contratos/Serviços cujo objeto descrito era suporte técnico;

Não havia descrição de entregas específicas. Além disso, as notas fiscais emitidas pelas PJs também tinham descrições genéricas, como exemplo: “serviços de processamento de dados” (e-fls. 468, 488), “prestação de serviços” (e-fls. 607 e 690), “tratamento de dados” (e-fls. 655), “manutenção em informática” (e-fls. 709), “prestação de serviço de desenvolvimento de software” (e-fls. 757).

ii) O prazo dos contratos era de 12 meses e os valores eram acordados por mês, não se alterando de acordo com as entregas realizadas pelos contratados.

Cláusula Oitava - Do Preço dos Serviços O preço dos serviços contratados é de R\$ por mês, quanto perdurar o presente instrumento, pagos em até 12 (doze) dias após o mês da efetiva prestação dos serviços, mediante apresentação da respectiva nota fiscal de serviços.

§ 1º A fatura não aprovada pela Contratante será devolvida para as devidas correções, com as informações que motivaram a rejeição, contando-se o prazo de 05 (cinco) dias, após a devolução, para o efetivo pagamento.

§ 2º A devolução da fatura não aprovada pela contratante não servirá de pretexto para que a contratada suspenda a execução dos serviços ou deixe de efetuar o pagamento devido aos seus funcionários.

iii) Qualquer alteração na estrutura jurídica da Contratada deveria ser comunicada em até 48 horas à Recorrente.

iv) Presença de cláusula típica de Contrato de Trabalho, prevendo que direito sobre processos, métodos e tecnologias desenvolvidos ou aplicados nos serviços pertencem à Recorrente e não à PJ executante:

Cláusula Décima - Das Condições Gerais de Fornecimento Serão de propriedade exclusiva da Contratante os códigos fonte dos programas, os diagramas, esquemas ou qualquer outro material desenvolvido, sobre os quais a Contratante terá todos os direitos, inclusive autorais, podendo fazer deles o uso que melhor convier.

v) Pagamento de despesas como passagens, hospedagem, alimentação, plano de saúde, cartões de crédito, telefone e capacitação:

Alem disso, constatou-se em muitos casos a inclusão nos históricos de registros contábeis dos nomes das pessoas físicas dos sócios responsáveis ou administradores das PJ, referentes ao pagamento de despesas com passagens, hospedagem, alimentação, planos de saúde, cartões de crédito, capacitação, dentre outras, conforme planilhas constantes do anexo 8.

Os lançamentos contábeis selecionados no anexo 8 foram registrados em nome das pessoas físicas, sócios responsáveis das pessoas jurídicas contratadas pela FÓTON e foram contabilizados em contas de despesas que contemplam registros também de pagamentos dos mesmos benefícios aos empregados da FÓTON [...]

Esperava-se, por obvio, que tais registros ocorressem em nome das pessoas jurídicas, afinal, seriam elas as contratadas, mas de fato isso não aconteceu, denotando que em cada contrato celebrado havia uma pessoa física específica que exercia os serviços com pessoalidade.

vi) Era disponibilizado às PJs o mesmo plano de saúde que era disponibilizado aos funcionários empregados. No contrato com a AMIL, havia a inclusão das PJs, denominadas empresa coligadas. Apesar de a Recorrente afirmar que este benefício era totalmente arcado pelas pessoas jurídicas, no Anexo 8 (e-fls. 1171-1217), há vários registros de reembolso das despesas com plano de saúde.

vii) As 32 PJs selecionadas tinham como único tomador na DIRF a Fóton;

viii) A maior parte das empresas foram constituídas logo antes do início da prestação de serviços à Recorrente, sendo que 3 foram constituídas após assinatura do contrato:

- 13 (treze) das 32 (trinta e duas) pessoas jurídicas selecionadas já haviam sido constituídas antes do contrato celebrado com a FÓTON.
- 16 (dezesesseis) P3 tiveram data de abertura próxima e anterior ao início da prestação de serviços exclusivos à FÓTON.
- 3 (três) das P3 selecionadas tiveram datas de constituição posterior à assinatura do contrato com a FÓTON.

ix) Foi realizada Diligência Fiscal com 5 sócios de PJs, por meio de entrevistas. Eles afirmaram que a Recorrente lhes deu a opção de trabalhar como empregado celetista ou como PJ, com melhor remuneração.

Destas testemunhas, destacam-se, ainda, os seguintes trechos:

- *Anderson de Souza Alves – Mark Suporte Técnico, Manutenção e Tecnologia da Informação LTDA:*

[...] QUE a empresa MARK SUPORTE TÉCNICO, MANUTENÇÃO E TECNOLOGIA LTDA foi aberta em 01/03/2011 com objetivo inicial de prestar serviços exclusivamente à FÓTON; QUE o depoente confirma que imediatamente após sua abertura, emitiu notas fiscais mensais e sequenciais exclusivamente para a FÓTON a partir de 08/04/2011; **QUE a jornada de trabalho era de 8 horas diárias e 40h semanais em horário comercial de 8h às 12h e 14h às 18h com intervalo de 2h de almoço, horário comum aos prestadores de serviço pessoas físicas e jurídicas da FÓTON;** QUE o trabalho extra acima do horário estabelecido era computado em banco de horas; **QUE a própria empresa FÓTON estipulava o horário de trabalho e que não havia opção de alteração por iniciativa própria.** [...] QUE ao depoente e seus familiares era estendido o benefício do plano empresarial de saúde AMIL mediante co-participação; [...] QUE, na hora da contratação havia a opção de receber como empregado ou como pessoa jurídica e, que, a priori, era mais vantajoso o salário da pessoa jurídica por ser mais condizente com sua pretensão, QUE prestava os mesmos serviços e no mesmo local de trabalho que os empregados da empresa FÓTON trabalhavam; QUE colocou no LINKEDIN a

informação de que trabalhou para FÓTON de 11/2010 a 08/2012 conforme distrato apresentado; QUE dependendo do acordo firmado com o gerente da FÓTON, poderia gozar de períodos de descanso de até um mês, mediante compensação com banco de horas acumulado no período, emitindo nota fiscal de serviços prestados, [...] QUE a contratação de pessoas físicas e jurídicas era feito pelo departamento de recursos humanos da FÓTON salientando que o processo de recrutamento e seleção de pessoas físicas e jurídicas era feito da mesma forma.

- *Gustavo Meneses Gois – Gois e Serviços em Tecnologia da Informação LTDA ME e Gois e Meneses Serviços em Tecnologia da Informação LTDA:*

[...] QUE a jornada de trabalho era de 8 horas diárias e 40h semanais em horário comercial com intervalo de 2h de almoço, horário esse comum aos empregados da FÓTON; QUE trabalhava na sede da FÓTON; QUE o trabalho extra acima do horário estabelecido era computado no sistema RHOOR; QUE a própria empresa FÓTON estipulava o horário de trabalho; [...] QUE ao depoente e seus familiares era estendido o benefício do plano empresarial de saúde contratado pela FÓTON; [...] QUE na hora da contratação havia a opção de receber como empregado ou como pessoa jurídica e, que, a priori, era mais vantajoso receber como pessoa jurídica; QUE a contratação de pessoas físicas e jurídicas era feito pelo departamento de recursos humanos da FÓTON e que o seu contato na época era a Melissa; QUE colocou no LINKEDIN a informação de que trabalhou para FÓTON de 06/2008 a 06/2012; QUE poderia gozar de períodos de descanso de até 15 dias corridos por meio de abono remunerado; QUE por ser gerente não havia compensação com banco de horas seja positivo ou negativo.

- *Marlos Mendonça Gomes de Souza – MSRQ Informática LTDA:*

QUE foi empregado da FÓTON INFORMÁTICA S/A CNPJ: 38.022.174/0001-28 como Analista de Sistemas/Desenvolvedor de Software no período de 01/02/2000 a 05/10/2000 e 09/04/2001 a 31/08/2004; QUE a jornada de trabalho era de 8 horas diárias e 40 horas semanais no horário comercial de 8h às 18h; [...] **QUE não houve descontinuidade dos serviços prestados entre a transição da pessoa física (empregado) para a pessoa jurídica (MSRQ); QUE somente a partir da rescisão do vínculo empregatício foram emitidas notas fiscais de prestação de serviços à FÓTON; QUE não houve mudanças de cargo, jornada, local e subordinação dentro da empresa; [...]**

- *Thiago Nascimento Figueiredo – Skyforce IT Services Informática:*

[...] QUE trabalhava na FÓTON no cargo de arquiteto e projetista de sistemas em horário comercial entre 8 ou 9h até 18h em jornada diária de segunda a sexta

feira, em torno de 40 horas semanais, na sede da empresa FÓTON; QUE os empregados da FÓTON trabalhavam no mesmo local e horário que os prestadores de serviço pessoa jurídica trabalhavam. [...] QUE haviam empregados na FÓTON que exerciam o mesmo trabalho do depoente;

- Rafael Braga Ganesini – Interati Serviços de Informática LTDA e Ganesini Informática LTDA:

QUE foi empregado da FÓTON INFORMÁTICA S/A CNPJ: 38.022.174/0001-28 como Analista de Sistemas no período de 01/11/2005 a 30/06/2006; QUE a jornada de trabalho era de 8 horas diárias e 40 horas semanais no horário comercial de 8h às 18h [...] QUE em 15/06/2006 abriu a empresa INTERATI SERVICOS DE INFORMATICA LTDA - ME CNPJ: 08.243.699/0001-22 juntamente com seu colega DEIVSON RAYNER TEIXEIRA DA COSTA para prestar serviços de desenvolvimento de software e consultoria; QUE não houve intervalo nos serviços prestados à FÓTON na a transição da pessoa física (empregado) para a pessoa jurídica (INTERATI); [...] QUE colocou no seu perfil do LINKEDIN vínculo com a FÓTON no período de 11/2005 a 04/2012.

x) Cruzando os dados, a fiscalização identificou que 09 prestadores PJ já foram empregados da Recorrente em período anterior à celebração dos contratos como PJ. Além disso, 11 prestadores de serviços PJ se tornaram empregados em data posterior à celebração do contrato com a Recorrente, para trabalho nas mesmas funções.

xi) Houve reclamatória trabalhista em nome do prestador de serviços Geraldino Gonçalves Bastos, com reconhecimento do vínculo empregatício. No processo, destaca-se depoimento do Sr. Geraldino, que afirmou: que comparecia diariamente na empresa; que o pagamento era feito através de nota fiscal, desde que ele preenchesse seus horários de entrada e saída no sistema denominado *rhour*; que recebia ordens diretas do diretor administrativo, Sr. Claudio; que se precisasse se ausentar por motivos particulares era preciso pedir autorização para o seu diretor; e que, caso não comparecesse ao trabalho, teria seu salário descontado.

xii) 22 dos sócios PJ informaram em seus perfis profissionais terem trabalhado para a Recorrente, inclusive com o cargo ocupado e descrições.

Assim, considerando todos estes pontos levantados, entendo que a fiscalização obteve sucesso em demonstrar os requisitos caracterizadores da condição de segurado empregado, previstos na alínea “a”, inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

a) 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;

Como bem destaca o acórdão da DRJ:

10.9. Em relação à pessoalidade, a autoridade fiscal destaca que o contrato de prestação de serviços era ajustado em função de uma pessoa determinada (*intuitu personae*), com capacidade técnica adequada para o cumprimento da demanda, o que fica evidenciado nos registros contábeis, na relação nominal elaborada e fornecida pela Impugnante em resposta ao TIF 04 (com nome e CPF dos trabalhadores), nos depoimentos dos sócios (PJ), nas Reclamatórias Trabalhistas, nos benefícios disponibilizados aos contratados, que são os mesmos concedidos aos demais empregados e nas informações contidas nos perfis dos profissionais (sócios) do LINKEDIN, que declaram o vínculo com a Impugnante e não com as próprias pessoas jurídicas, cuja existência era, via de regra, apenas formal, tendo como objetivo validar a emissão de notas fiscais a fim de justificar o pagamento/recebimento das remunerações.

10.10. Quanto ao requisito da habitualidade, consta do Relatório Fiscal que os trabalhos executados pelos profissionais contratados como pessoa jurídica consistiam no próprio objeto social da Impugnante (prestação de serviços de desenvolvimento de software, de treinamento, de consultoria e de processamento de dados, a comercialização de softwares e equipamentos de informática, etc), os quais realizavam os mesmos serviços que os empregados da Impugnante. A não eventualidade também está demonstrada na emissão de notas fiscais sequenciais, sendo que os contratos eram firmados pelo período de um ano e constantemente prorrogados, alguns por diversas vezes, demonstrando a necessidade permanente da contratação dos serviços efetuados por esses profissionais.

10.11. Para a autoridade fiscal, a remuneração nada mais é do que a retribuição ao empregado pelo serviço prestado ao empregador, encontrando-se presente e consubstanciada nos pagamentos efetuados aos profissionais executores dos serviços, efetuados mensalmente (até o dia 12) e respaldados em notas fiscais de prestação de serviços, conforme rezam os contratos celebrados, sendo que a própria contabilidade confirma o pagamento de remunerações.

10.12. Em relação à subordinação jurídica, esta decorria do contrato por meio do qual o prestador de serviço (sócio) passava a se sujeitar aos comandos e objetivos da empresa autuada. Na cláusula quarta dos contratos, que tratava do ressarcimento de prejuízos, fica clara a fiscalização dos serviços pela Impugnante. Na verdade, os profissionais se encontravam “a disposição da instituição, se não cumprindo ordens, cumprindo suas determinações para a realização de sua atividade-fim, de forma contínua e por conta e risco da contratante FÓTON”.

Em relação à subordinação, adiciona-se que não era apenas uma subordinação estrutural, mas direta, com controle da jornada trabalhada, banco de horas, comandos e necessidade de autorizações da direção.

Quanto ao argumento da Recorrente de ser possível a prestação de trabalho intelectual, por meio de pessoas jurídicas, conforme o comando do art. 129 da Lei 11.196/05, este também não prospera no presente caso.

Veja-se o que dispõe o referido artigo:

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil

Este artigo não é uma garantia absoluta, como bem dispôs a Ministra Carmen Lucia, ao julgar a ADC 66/DF, que declarou a constitucionalidade do art. 129 da Lei nº 11.196/05:

13. Sob essa mesma perspectiva de densificação da liberdade de organização da atividade econômica empresarial, dotando-a da flexibilidade e da adequação atualmente exigidas, e da necessária compatibilização com os valores sociais do trabalho, há de se concluir que a norma objeto desta ação não apresenta vício de inconstitucionalidade. Compatibiliza-se a norma com a normatividade constitucional que abriga a liberdade de iniciativa como fundamento da República.

14. Tanto não induz, entretanto, a que a opção pela contratação de pessoa jurídica para a prestação de serviços intelectuais descrita no art. 129 da Lei n. 11.196/2005 não se sujeite à avaliação de legalidade e regularidade pela Administração ou pelo Poder Judiciário quando acionado, por inexistirem no ordenamento constitucional garantias ou direitos absolutos.

Portanto, eventuais condutas de “maquiagem de contrato” devem ser objeto de questionamento. Assim, presentes os requisitos caracterizadores da condição de segurado empregado, no plano fático, não prevalece o disposto no art. 129 da Lei nº 11.196/05. De acordo com o Decreto nº 3.048/99, o Regulamento da Previdência Social:

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

I - como empregado:

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

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

I - arrecadar e fiscalizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nos incisos I, II, III, IV e V do parágrafo único do art. 195, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; (Redação dada pelo Decreto 4.032/2001)II - constituir seus créditos por meio dos correspondentes lançamentos e promover a respectiva cobrança;

III - aplicar sanções; e IV - normatizar procedimentos relativos à arrecadação, fiscalização e cobrança das contribuições referidas no inciso I.

[...]

§2º Se 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. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

Assim, correta a aplicação da fiscalização do princípio da primazia da realidade sobre a forma e a caracterização das pessoas físicas (sócios das PJs) como segurados empregados, para fins previdenciários.

3. Da multa de ofício

Argumenta a Recorrente que, ainda que houvesse a infração, a multa no percentual de 150% ultrapassa os limites do bom senso e da moralidade. Ademais, não teria sido comprovado o intuito de fraude, dolo ou simulação. A multa deveria ser fixada, portanto, no patamar máximo de 20%.

No entanto, não assiste razão ao Recorrente. Como bem dispõe o acórdão da DRJ:

12.2. Como se pode observar, dentre as hipóteses capituladas no dispositivo transcrito emerge, em comum, a figura jurídica do dolo. As circunstâncias e fatos trazidos aos autos evidenciam, de forma inequívoca, o intuito deliberado da Contribuinte de reduzir o montante do tributo devido, mediante expedientes destinados a subtrair dos cofres públicos parte substancial da obrigação principal de sua responsabilidade, bem como, a intenção de impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária.

12.3. A omissão dolosa, segundo a doutrina jurídica, fundamenta-se na manobra consciente do agente para induzir outrem à prática de ato de que lhe possa advir prejuízo. Longe de se tratar de meros equívocos e erros, explicáveis pela negligência, a Fiscalização empreendida logrou êxito em demonstrar a prática sistemática e reiterada da Autuada, traduzida em oferecer menos do que devia à tributação.

12.4. Restou demonstrado que a empresa autuada remunerou pessoas físicas que lhe prestaram serviços utilizando notas fiscais emitidas por pessoas jurídicas, cujos sócios eram as próprias pessoas físicas prestadoras (normalmente se tratava de empresas sem empregados e carentes de qualquer estrutura operacional, tanto que os serviços eram prestados nas dependências da Impugnante) e, nesse caso, não havia o trânsito de tais remunerações pelas folhas de pagamento da empresa.

12.5. O que se observa é que o sujeito passivo alterou a verdade sobre fatos juridicamente relevantes, conforme exposto detalhadamente pela Fiscalização, implicando a redução deliberada do valor devido (e recolhido) à Previdência Social, o que não pode ser explicado como mero equívoco e/ou negligência.

Assim, deve ser mantida a qualificação da multa, tendo em vista que houve fraude na contratação das pessoas físicas por meio de pessoas jurídicas. No entanto, tendo em vista o disposto no art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional, esta deve ser reduzida ao percentual de 100% nos termos do art. 44, §1º, VI, da Lei nº 9.430/96 com redação dada pela Lei nº 14.689/23.

4. Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para aplicar a retroação da multa qualificada prevista no art. 44, §1º, VI, da Lei nº 9.430/96 com redação dada pela Lei nº 14.689/23, reduzindo-a ao percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Elisa Santos Coelho Sarto