



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |  |
|--------------------|--|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>11234.720005/2022-49</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 2101-003.324 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 11 de setembro de 2025                               |
| <b>RECURSO</b>     | EMBARGOS   |
| <b>EMBARGANTE</b>  | FAZENDA NACIONAL                                     |
| <b>INTERESSADO</b> | CDV DESENVOLVIMENTO S.A                              |

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CABIMENTO.

Quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma, bem como, quando o acórdão contiver inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculo existentes na decisão, é cabível a oposição de embargos para correção, mediante a prolação de um novo acórdão.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por conhecer dos embargos, sem efeitos infringentes, para saneamento do erro material apontado

*Assinado Digitalmente*

**Cleber Ferreira Nunes Leite** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Mario Hermes Soares Campos** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Heitor de Souza Lima Junior, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Cleber Ferreira Nunes Leite, Silvio Lucio de Oliveira Junior, Ana Carolina da Silva Barbosa, Mario Hermes Soares Campos (Presidente)

## RELATÓRIO

Trata-se de Embargos de Declaração apresentado pela Fazenda Nacional contra acórdão proferido pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF. Do acórdão embargado A 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 2ª Seção exarou o Acórdão nº 2101-002.857, em 06/08/2024 (fls. 6.736 a 6.778), conforme ementas a seguir:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

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

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

NULIDADE. AUSÊNCIA. LIMITAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES A VINTE SALÁRIOS. PRECEDENTE STJ.

O art. 1º, inciso I, do Decreto-Lei 2.318/1986, expressamente revogou a norma específica que estabelecia teto limite para as contribuições parafiscais devidas ao Sesi, ao Senai, ao Sesc e ao Senac, assim como o seu art. 3º expressamente revogou o teto limite para as contribuições previdenciárias. Portanto, a partir da entrada em vigor do art. 1º, 1, do Decreto-Lei 2.318/1986, as contribuições destinadas ao Sesi, ao Senai, ao Sesc e ao Senac não estão submetidas ao teto de vinte salários.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR INTERMÉDIO DE PESSOA JURÍDICA. PEJOTIZAÇÃO. POSSIBILIDADE. LIMITES. CARACTERIZAÇÃO DA RELAÇÃO DE EMPREGO. NECESSIDADE.

A prestação de serviços pessoais por pessoa jurídica encontra limitação quando presentes os requisitos da relação de emprego. Estando presentes as características previstas no artigo 3º da CLT, a Fiscalização tem o poder/dever de lançar as contribuições previdenciárias incidentes sobre a relação de emprego comprovada. Assim, imprescindível a caracterização da relação empregatícia para a constituição do crédito tributário

**TERCEIRIZAÇÃO DA ATIVIDADE-FIM. PEJOTIZAÇÃO. POSSIBILIDADE.**

É lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, mantida a responsabilidade subsidiária da empresa contratante. Aplicação do Tema 725 do Supremo Tribunal Federal.

**REQUISITOS QUALIFICAÇÃO SEGURADO OBRIGATÓRIO. PREENCHIMENTO.**

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

**MULTA QUALIFICADA. CARACTERIZAÇÃO DO DOLO PARA FINS TRIBUTÁRIOS. NÃO OCORRÊNCIA.**

Para que possa ser aplicada a penalidade qualificada no artigo 44, inciso I, e § 1, da Lei nº 9.430/96, a autoridade lançadora deve coligir aos autos elementos comprobatórios de que a conduta do sujeito passivo está inserida nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, tal qual descrito nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, (i) por unanimidade de votos, rejeitarem preliminares; (ii) por voto de qualidade, no mérito, negar provimento ao recurso e manter a exigência fiscal, vencidos a relatora Ana Carolina da Silva Barbosa e os conselheiros Wesley Rocha e Roberto Junqueira de Alvarenga Neto que davam provimento ao recurso; (iii) por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso para reduzir a multa proporcional a 75% e cancelar a multa por descumprimento de obrigação acessória, vencidos os conselheiros Marcelo de Sousa Sáteles e Antonio Sávio Nastureles e que negavam provimento nesta parte. O conselheiro Cleber Ferreira Nunes Leite abriu a primeira divergência para dar provimento parcial para reduzir a multa proporcional a 75% e cancelar a multa por descumprimento de obrigação acessória. O conselheiro Marcelo de Sousa Sáteles abriu segunda divergência para negar provimento ao recurso, tendo sido acompanhado pelo conselheiro Antonio Sávio Nastureles. Decidida em primeira votação, por voto de qualidade, o questionamento relativo à exigência fiscal, foi necessária a segunda votação para decidir sobre a aplicação da multa, posto que suscitadas três teses. Em segunda votação, os conselheiros Wesley Rocha, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto e Ana Carolina da Silva Barbosa acompanharam a primeira divergência, restando vencidos os conselheiros Marcelo de Sousa Sáteles e Antonio Sávio Nastureles. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Cleber Ferreira Nunes Leite.

Da tempestividade

O processo foi encaminhado à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional em 11/10/2024, sendo considerada a ciência da Fazenda Nacional em 10/11/2024. Iniciando em 11/11/2024 o prazo para a interposição dos embargos, encerrando-se em 15/11/2024. Portanto, são tempestivos os Embargos de Declaração de fls. 6.780 a 6.795, interpostos em 14/11/2024.

#### Dos Embargos de Declaração

Os Embargos de Declaração foram apresentados com fundamento nos arts. 116 e 117, do Anexo do Regimento Interno do CARF – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21/12/2023, no qual a Fazenda Nacional alega a existência de erro material quanto à fundamentação para o afastamento da multa qualificada.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Cleber Ferreira Nunes Leite**, Relator

Os Embargos são tempestivos, deles tomo conhecimento.

De acordo com os Embargos de Declaração (folhas, 6780/6795), o acórdão embargado contém contradição/erro material, da seguinte forma, conforme despacho de admissibilidade (folhas 6799/6809):

Da leitura do inteiro teor do acórdão, compulsando com os termos do Relatório do Procedimento Fiscal de fls. 340 a 491, verifica-se que assiste razão à embargante.

De fato, o trecho transcrito no voto vencedor do acórdão (fls. 6.776 a 6.778) não encontra correspondência com o Relatório fiscal do presente processo (fls. 340 a 491), incorrendo em erro material a ser sanado mediante a prolação de novo acórdão.

Em suas razões recursais, pretende a embargante que os presentes Embargos de Declaração sejam acolhidos e providos sanando as contradições apontadas, para que sejam analisados pelo colegiado, diversos indícios que qualificariam a multa, no caso simulação, com o objetivo de fraudar o Fisco, mediante a interposição de PJs, apontados pela autoridade fiscal no Termo de Verificação Fiscal, tendo em vista que foi proferida decisão obscura, já que não há correspondência entre o narrado pela autoridade fiscal e o examinado pela turma.

Assiste razão à embargante pois que, a partir do trecho transcrito do TVF, constata-se que a autoridade fiscal apontou diversos indícios de simulação, com o objetivo de fraudar o Fisco, mediante a interposição de PJs, aspectos detalhados que não foram analisados pelo Colegiado embargado e que não há correspondência entre o narrado pela autoridade fiscal e o examinado pela turma.

Assim, nos termos do artigo 117 do RicarF, deverá ser prolatado um novo acórdão:

Art. 117. as alegações de inexistência material devida a lapso manifesto ou de erro de escrita ou de cálculo existentes na decisão, suscitadas pelos legitimados a opor embargos, deverão ser recebidas como embargos, mediante a prolação de um novo acórdão.

#### CONTRADIÇÃO – ERRO MATERIAL

A decisão do colegiado foi de dar parcial provimento ao recurso para reduzir a multa proporcional a 75% e cancelar a multa por descumprimento de obrigação acessória.

Quanto a decisão, conforme acórdão do recurso voluntário de folhas 6736/6778, tem-se:

#### Mérito

O relator vale-se do acórdão emitido pela DRJ, replicando-o, por entender que os indícios, seguidos de provas, apontados pela fiscalização como simulação por parte da empresa, em conluio com empregados e contribuintes individuais constituídos em pessoa jurídica, estando presentes, assim, os requisitos da relação de emprego, dissimulada como pagamentos efetuados a pessoas jurídicas, restando assim comprovada a caracterização da relação empregatícia para a constituição do crédito tributário, concluindo pela manutenção dos autos de infração.

#### Da Multa Qualificada

O relator do voto vencedor entendeu que não cabia a qualificação da multa, pois o contribuinte utilizando-se da prestação de serviços de pessoa jurídica, o fez com base na incerteza jurídica e divergência de interpretação legal entre o fisco e ele mesmo, conforme abaixo:

Não são poucos os casos em que se procura afastar as contribuições incidentes sobre as relações de emprego, por intermédio da contratação de trabalhadores pessoas físicas, caracterizados de fato como segurados empregados, mas que prestam serviços à tomadora por intermédio de empresas, como se os serviços estivessem sendo prestados por pessoas jurídicas, o que não necessariamente decorre o dolo de sonegação, pois pode ser o caso de divergência de interpretação legal e jurisprudencial entre Fisco e contribuinte, não se tratando de dúvida que possa ser considerada de simples entendimento, tendo em vista, no presente caso, a existência de precedentes que apontam a conduta como um exercício regular de direito, bem como, de lançamentos fiscais referentes à matéria aqui discutida, em que o auditor atuante opta por não qualificar a multa (vide autos de infração dos processos dos seguintes acórdãos: 2101-002.859 e 2401-011.244.

No entanto, prossegue-se a fundamentação do voto com base na necessidade de demonstração, pela fiscalização, de que o sujeito passivo teria agido com dolo. Ocorre que, conforme relatado pela embargante, as citações referentes ao Relatório da Fiscalização não

encontram correspondência com o Relatório fiscal do presente processo (fls. 340 a 491), o que é um erro material a ser corrigido mediante a prolação de novo voto vencedor.

A contradição apontada pela Embargante diz respeito ao fato de constar no voto vencedor, na parte que trata da multa qualificada e a multa por descumprimento de obrigação acessória, fundamentação que não corresponde a apontada pela Fiscalização no seu relatório.

Posto isso, acolhidos os embargos de declaração para suprir a contradição apontada, sem efeitos infringentes, o novo acórdão a ser prolatado terá as seguintes alterações:

#### VOTO VENCEDOR

Deverá ser substituída a fundamentação indevidamente apontada no Relatório Fiscal, pela de fato, constante no Relatório Fiscal de folhas 340/491, trecho das folhas 483/485.

---

#### INÍCIO DA NOVA REDAÇÃO DO VOTO VENCEDOR

---

#### DE:

30.1. A multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) prevista no parágrafo primeiro do artigo 44 da Lei 9.430/1996, com a redação dada pela Lei 11.488/2007, foi duplicada pela ocorrência de fatos que se subsumam ao previsto nos artigos 71, 72 e 73 da Lei no 4.502/1964, totalizando a alíquota de 150% (cento e cinquenta por cento). “Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

– I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007). (...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502, de 30/11/1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei 11.488/2007).

(...)” LEI nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

“(...)Art. 68. Na fixação da pena de multa, a autoridade atenderá ao conjunto de circunstâncias atenuantes e agravantes constantes do processo.

§ 1º São circunstâncias agravantes, quando não constituam ou qualifiquem a infração:

I - a sonegação, a fraude e o conluio;

(...)Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no artigo 71 e 72.

(...)” 30.2. A fraude é a ação ou omissão que tenta mascarar o fato gerador. O sujeito passivo, agindo de má-fé e, mediante o uso de um ardil, de uma mentira, adultera o fato gerador, fazendo-o parecer algo sem relevância fiscal ou fato com menor incidência tributária. A forma mais comum de fraude é a simulação, cujo conteúdo consiste numa declaração de vontade distinta da vontade real, com a concordância de ambas as partes(conluio) e visando, geralmente, fugir de obrigações/imperativos legais e prejudicar o fisco. Os planejamentos tributários abusivos e, portanto, ilícitos, tem sido historicamente entendidos como situações simuladas, nas quais afloram operações fictícias visando modificar as características essenciais do negócio jurídico pretendido e praticado, de modo a reduzir o montante do tributo devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

30.3. Outro ponto fundamental a abordar é a caracterização do dolo do sujeito passivo sonegador ou fraudador. De acordo com o art. 18, inc. I, do Código Penal, diz-se que uma conduta é dolosa "quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo". Notemos que a norma penal traz duas espécies de dolo, o dolo direto, quando o agente "quis" o resultado e o dolo indireto, quando o agente assumiu o risco de produzir o ilícito.

31. Por todo exposto, fica caracterizado a presença da fraude, do dolo e do conluio, reforçado pelo fato de que a contribuinte já foi autuada pela mesma infração e continuou praticando-a reiteradamente, conforme se prova nos Autos de Infração a seguir listados:

A simples citação da legislação com os conceitos de dolo, fraude e conluio, não é motivo suficiente para qualificar a multa, sem uma descrição específica da conduta que caracterizaria o dolo.

Ausente a comprovação do dolo, deve ser afastada a qualificadora da multa.

Assim também se considera com relação à multa por descumprimento da obrigação acessória, que foi emitida por não informação dos pejetizados como empregados, o que se mostra inviável, tendo em vista que se tratou de situação

anterior a autuação em que a empresa considerou-se em exercício regular de direito, por contratar pessoas por intermédio de pessoa jurídica.

**POR:**

46. DA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DA EMPRESA E DO EMPREGADOR – INFRAÇÃO: RUBRICAS A SEGURADOS EMPREGADOS NÃO OFERECIDAS À TRIBUTAÇÃO.

46.1. A Casa dos Ventos remunerou segurados empregados que lhe prestaram serviços como pessoas físicas conforme relatado neste Relatório Fiscal e não os relacionou em folhas de pagamento e tampouco os declarou à Receita Federal do Brasil por meio de GFIP. De fato, esses fatos geradores não foram considerados pela empresa uma vez que os serviços foram prestados com o véu de prestação de serviço de natureza civil, por intermédio de pessoas jurídicas formalmente constituídas. A prestação de serviços pelas pessoas físicas “pejotizadas” foi dissimulada, conforme relatado.

46.2. A Casa dos Ventos se utilizou de tal artifício para não os reconhecer como segurados da Previdência Social. Conforme já relatado, a detecção da dissimulação somente foi possível através de exame documental individualizado de cada contratação realizada. A “pejotização” foi adotada pela Casa dos Ventos como prática em contratações de profissionais com altos salários, tendo como único fim, reduzir ilegalmente tributos e encargos sociais devidos. Ressalte-se que somente foram considerados como diretores não empregados os “pejotizados” Clecio Antonio Campodonio Eloy e Eugenio Pacelli Mendonca Dupin. Os demais foram considerados como segurados empregados.

46.3. Portanto, por todo o exposto, não há como deixar de enquadrar os atos praticados como fraude uma vez que a contribuinte tentou, dolosamente, impedir, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da contribuição social previdenciária e daquela destinadas a outras entidades e fundos, modificando as suas características essenciais por meio de contratação de serviços com intermediação de pessoas jurídicas. A detecção dos atos somente foi possível através de auditoria minuciosa e individualizada em documentos e registros contábeis da Casa dos Ventos e de cada contratado.

46.4. O Inciso I do art. 44 da Lei 9.430, de 1996, estabelece a aplicação de multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata. E o seu parágrafo primeiro determina que o percentual de multa de 75% será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

46.5. O art. 72 da Lei 4.502, de 1964, dispõe que “fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas

características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento”.

46.6. Pelo exposto, constitui-se o crédito tributário previdenciário através de auto de infração referente às contribuições previdenciárias previstas na Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, com aplicação de multa de 150% sobre o tributo sonegado e com acréscimos de juros Selic.

---

### **FINAL DA NOVA REDAÇÃO DO VOTO VENCEDOR**

---

Neste sentido, foram acolhidos os presentes embargos de declaração, para que o equívoco apontado fosse corrigido, de modo que passe a constar a fundamentação correta, conforme apontada no Relatório Fiscal.

### **CONCLUSÃO**

Do exposto, voto por conhecer dos embargos, sem efeitos infringentes, para saneamento do erro material apontado

*Assinado Digitalmente*

**Cleber Ferreira Nunes Leite**