



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11234.720005/2022-49
ACÓRDÃO	2101-003.776 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de maio de 2026
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	CDV DESENVOLVIMENTO S.A

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. VÍCIOS IDENTIFICADOS. ACOLHIMENTO.

Existindo obscuridade, omissão ou contradição na decisão embargada, impõe-se o seu acolhimento para sanar o vício apontado. Caso o vício não apresente elementos para alterar o teor da decisão embargada, os embargos devem ser acolhidos sem efeitos infringentes.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em acolher parcialmente os embargos, sem efeitos infringentes, para excluir da decisão embargada a parte do voto vencedor que contradiz os fundamentos da decisão proferida pelo Colegiado à época do julgamento do recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora. Vencido o Conselheiro Roberto Junqueira de Alvarenga Neto que dava efeitos infringentes aos embargos.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa – Relatora

Assinado Digitalmente

Heitor de Souza Lima Junior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Mario Hermes Soares Campos (substituto[a] integral), Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Debora Fófano dos Santos, Silvio Lucio de Oliveira Junior, Ana Carolina da Silva Barbosa, Heitor de Souza Lima Junior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Embargos de Declaração (e-fls. 6821/6828) opostos pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) contra Acórdão nº. 2101-003.324 (e-fls. 6811/6819), sob o argumento de que a decisão proferida teria sido omissa *no que toca à exposição dos fundamentos que levaram o Colegiado a concluir pela desqualificação da multa* (e-fls. 6825).

O Acórdão nº. 2101-003.324 (e-fls. 6811/6819) foi proferido em razão de Embargos de Declaração, também opostos pela PGFN em face do Acórdão nº. 2101-002.857 (e-fls. 6736/6778), que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário para reduzir a multa proporcional a 75% e cancelar a multa por descumprimento de obrigação acessória.

Os primeiros Embargos foram opostos em razão de erro material detectado no trecho da decisão que desqualificou a multa imposta. De fato, constatou-se que, por equívoco, foi citado trecho do Termo de Verificação Fiscal estranho aos presentes autos.

O Acórdão nº. 2101-002.857 (e-fls. 6736/6778) foi assim ementado:

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 coligar 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. (sem grifos no original)

Além do referido erro material, os Embargos de Declaração alegaram obscuridade da decisão que desqualificou a multa. Argumentou que, ao contrário do que afirmado pela decisão recorrida, a autoridade fiscal teria comprovado as condutas dolosas que teriam embasado a qualificação da penalidade.

Os primeiros Embargos de Declaração foram acolhidos tendo em vista que o acórdão embargado continha o erro material identificado:

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. (Despacho de admissibilidade, e-fls. 6799/6809)

Os embargos foram conhecidos pela Turma, **sem efeitos infringentes**, para a **correção de erro material**, tendo sido proferido o Acórdão nº. 2101-003.324, substituindo a fundamentação indevida do voto vencedor.

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:

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 "pejetizadas" 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 "pejetização" 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 "pejetizados" 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

Os novos Embargos de Declaração foram apresentados pela PGFN alegando omissão do acórdão pois, ao contrário do que ficou decidido pela Turma, a fiscalização teria apresentado detalhamento do dolo cometido durante todo o processo de fiscalização, e a decisão teria *restado omissa no que toca à exposição dos fundamentos que levaram o Colegiado a concluir pela desqualificação da multa*.

Os Embargos de Declaração foram conhecidos, por meio do Despacho nº. 2101-000.001 (e-fls. 6832/6840), por meio do qual, o Presidente da Turma destacou:

Da leitura do inteiro teor do acórdão verifica-se que assiste razão à embargante.

De fato, **o trecho substituído do Acórdão de recurso voluntário pelo Acórdão de Embargos, excluiu parte do voto vencedor que tratava da qualificação da multa aplicada, restando omissão e contradição quanto à fundamentação para a exclusão da qualificação da multa aplicada.** (grifos acrescidos)

Portanto, a alegação resta procedente.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Ana Carolina da Silva Barbosa**, Relatora.

Os embargos de declaração devem ser acolhidos para sanar vício no referido Acórdão. Porém, como se verá a seguir, não deve ser conferido efeitos infringentes ao embargos.

No Acórdão nº 2101-002.857, do qual fui relatora, entendi de forma diversa à maioria da turma no que diz respeito às contratações das pessoas jurídicas. Entendi que não teriam sido verificados indícios de fraude ou simulação na contratação das pessoas jurídicas, e que a terceirização de parte das atividades da empresa seria possível. Dessa forma, o meu voto foi pelo cancelamento do lançamento, inclusive das penalidades aplicadas. Contudo, fui vencida na questão de mérito e neste momento surgiram três posições com relação às penalidades: i) cancelamento das penalidades; ii) desqualificação da multa e cancelamento da multa por descumprimento de obrigação acessória e iii) manutenção das penalidades em sua integralidade. O posicionamento majoritário foi pela desqualificação da multa e cancelamento da multa por descumprimento de obrigação acessória.

Da leitura do voto do relator, verifica-se que ele teria entendido que não haveria a comprovação do dolo, condição necessária para a qualificação da penalidade. A justificativa para a desqualificação da multa de ofício e cancelamento da multa por descumprimento da obrigação acessória, está expressa já no primeiro parágrafo do voto:

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 autuante opta por não qualificar a multa (vide autos de infração dos processos dos seguintes acórdãos: 2101-002.859 e 2401-011.244. (grifos acrescidos)

A decisão, portanto, desqualificou a penalidade imposta, em razão da falta de comprovação da conduta dolosa e cancelou a multa por descumprimento da obrigação acessória, **tendo em vista que a empresa teria tido uma interpretação da legislação no sentido de que seria possível o modelo de contratação adotada, não tendo sido verificada intenção fraudulenta quando se promoveu a contratação das pessoas jurídicas.**

Este foi o fundamento que levou a turma à desqualificação da penalidade, o que se comprova pelo Acórdão nº. 2101-002.859, citado na decisão e julgado pela Turma na mesma data,

que tratou também de pejetização/terceirização, que teve a autuação mantida pela caracterização de simulação, mas que a fiscalização **não teria aplicado a multa qualificada**. Também o Acórdão nº. 2401-011.244, a fiscalização teria deixado de aplicar multa qualificada em caso de pejetização/terceirização que considerou simulada. Ou seja, buscou-se justificar que, nem mesmo entre a fiscalização o tema da pejetização estava pacificado, de modo que a simples conduta de contratar pessoas jurídicas para a execução das atividades da empresa não poderia ser considerada conduta fraudulenta e dolosa.

É neste parágrafo, autossuficiente, que encontra-se o fundamento da decisão originalmente adotada pela turma, devendo apenas ele ser mantido:

Fundamento	Localização no Texto
Não há conduta dolosa em razão das dúvidas sobre as formas de contratação.	“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 autuante opta por não qualificar a multa (vide autos de infração dos processos dos seguintes acórdãos: 2101-002.859 e 2401-011.244.”

Todos os outros pontos trazidos na decisão original estão equivocados, **tendo em vista a inclusão também equivocada do trecho do TVF**. Explica-se: a segunda parte da decisão original inseria um outro fundamento para a desqualificação da multa, o de que a fiscalização não teria comprovado a conduta dolosa. Contudo, este fundamento se apoiava no TVF equivocadamente inserido, e não na realidade dos autos:

Fundamento	Localização no Texto
------------	----------------------

<p>A fiscalização não comprovou a conduta dolosa</p>	<p>"Neste caso, cabe à fiscalização a demonstração de que o sujeito passivo teria agido com dolo, a fim de enquadrar sua conduta em algum desses tipos penais, conforme o disposto no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, que dispõe sobre a aplicação da multa de ofício qualificada nos casos de sonegação, fraude, conluio, de que tratam os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.</p> <p>Da análise do Relatório da Fiscalização, verifica-se que o autuante não logrou êxito em demonstrar a conduta dolosa do contribuinte, mas limitou-se a argumentar ter aplicado a qualificadora do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, sem descrever, de forma pormenorizada, o intuito doloso do sujeito passivo.</p> <p>Confira-se o que consta do relato fiscal:</p> <p>(...)</p> <p>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.</p> <p>Ausente a comprovação do dolo, deve ser afastada a qualificadora da multa.</p> <p>Assim também considera-se 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 tratou-se de situação anterior a autuação em que a empresa considerou-se em exercício regular de direito, por contratar pessoas por intermédio de pessoa jurídica.</p>
--	--

De fato existia um erro material na decisão mencionada, tendo em vista que tinha sido citado trecho de TVF estranho aos autos. Mas, para corrigir tal equívoco, a decisão tinha que ter retirado, ainda, toda a parte da argumentação equivocadamente construída com base no trecho do TVF equivocado, inclusive os parágrafos antecedentes à referida citação, que falam de falta de comprovação da conduta dolosa.

Contudo, o Acórdão nº. 2101-003.324, ao tentar corrigir tal equívoco e incluir trecho do Relatório Fiscal dos presentes autos, acabou por tornar a decisão contraditória, pois, **o relatório fiscal traz considerações da fiscalização sobre a conduta dolosa atribuída.**

A leitura do trecho do Relatório Fiscal que passou a ser citado é relevante:

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. (grifos acrescidos)

A leitura do trecho acima mostra que a fiscalização apresentou as razões que levaram à qualificação da penalidade. O trecho **não** corrobora o segundo fundamento da decisão de desqualificação da multa, muito pelo contrário. Portanto, fica claro que **o segundo fundamento está inteiramente relacionado ao TVF equivocado e deve ser integralmente excluído da decisão.**

Dessa forma, para se manter o fundamento da decisão proferida no sentido de que, quando da fiscalização, ainda havia dúvidas sobre os limites para contratação das pessoas jurídicas, de modo que a contratação promovida pela empresa não teria tido o intuito de fraudar a legislação, os presentes embargos devem ser acolhidos para expurgar do Acórdão tudo o que foi incluído após o primeiro parágrafo, ou seja, tudo o que tinha relação com o segundo fundamento relacionado ao TVF equivocado.

Dessa forma, o voto original é mantido **apenas** o seguinte texto:

“Multa qualificada – Necessária comprovação do dolo

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 autuante opta por não qualificar a multa (vide autos de infração dos processos dos seguintes acórdãos: 2101-002.859 e 2401-011.244.”

2. Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer dos Embargos de Declaração, sem efeitos infringentes, para sanar os vícios e reformar parcialmente o Acórdão nº 2101-002.857, para excluir da decisão embargada a parte do voto vencedor que contradiz os fundamentos da decisão proferida pelo Colegiado à época do julgamento do recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa