



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.721207/2020-70
ACÓRDÃO	2402-013.088 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	EPC ENGENHARIA PROJETO CONSULTORIA SA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

PRELIMINAR DE NULIDADE. LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL.

O vício material diz respeito aos aspectos intrínsecos do lançamento e relaciona-se com a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo.

DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. NÃO OCORRÊNCIA.

Não há que se falar em desconsideração da personalidade jurídica quando a receita é reclassificada para ser considerada rendimentos auferidos pela pessoa física.

OCORRÊNCIA DE DOLO.FRAUDE.SIMULAÇÃO.DECADÊNCIA.REGRA GERAL

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (Súmula CARF nº 72)

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.DECADÊNCIA.REGRA GERAL

Lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN. (Súmula Carf nº 174)

CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL E PARA TERCEIROS

São devidas as contribuições previdenciárias constatadas pela autoridade a partir da contratação fraudulenta de pessoas jurídicas na forma da lei.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – CFL 30 – DEIXAR A SOCIEDADE EMPRESÁRIA DE PREPARAR AS FOLHAS DE PAGAMENTOS DOS SERVIDORES EMPREGADOS

Deixar a empresa de preparar as folhas de pagamento relativas às remunerações dos segurados a seu serviço de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela Receita Federal do Brasil constitui infração à legislação tributária.

MULTA QUALIFICADA.APLICAÇÃO

Em havendo fraude é devida a multa majorada nos termos da lei.

RETROATIVIDADE BENIGNA.POSSIBILIDADE

Tratando-se de lançamento não definitivamente julgado em instância administrativa a lei se aplica a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa.

DECLARAÇÃO DE CONCORDÂNCIA COM OS FUNDAMENTOS DA DECISÃO DE ORIGEM

A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (i) por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas; (ii) por voto de qualidade, rejeitar a prejudicial de decadência para, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto, reduzindo a multa qualificada aplicada ao patamar de 100%, vencidos os Conselheiros Gregorio Rechmann Junior (relator), Joao Ricardo Fahrion Nuske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano que reconheceram a perda do direito de o Fisco constituir o crédito tributário até a competência 10/2015, inclusive, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN e, no mérito, deram provimento ao recurso voluntário interposto, cancelando-se o lançamento fiscal. Designado redator do voto vencedor o Conselheiro Rodrigo Duarte Firmino.

Assinado Digitalmente

Gregório Rechmann Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente e Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Francisco Ibiapino Luz (substituto integral), Gregório Rechmann Junior, João Ricardo Fahrion Nüske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Marcus Gaudenzi de Faria e Rodrigo Duarte Firmino (presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 13ª Turma da DRJ01, consubstanciada no Acórdão 101-008.133 (p. 2.881), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Na origem, trata-se de lançamento fiscal com vistas a exigir crédito tributário referente às *contribuições previdenciárias devidas pela empresa para a SEGURIDADE SOCIAL e contribuição social para os TERCEIROS incidentes sobre as remunerações pagas aos prestadores de serviços pessoas naturais (sócias) por meio de notas fiscais emitidas por pessoas jurídicas (pejotização) não declarados na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações a Previdência Social – GFIP* (autos de infração de p.p. 02 e 18, respectivamente).

Foi lançada, também multa por descumprimento de obrigação acessória (p. 42), *por ter a fiscalizada deixado de preparar a folha de pagamento das remunerações pagas a todos os segurados a seus serviços, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social.*

A multa de ofício foi qualificada, tendo em vista que a autoridade administrativa fiscal considerou a existência de *atos que se subsomem a pelo menos uma das previsões dos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4502, de 1964.*

Cientificada do lançamento fiscal, a Contribuinte apresentou a sua competente defesa administrativa (p. 981), esgrimindo suas razões de defesa nos seguintes pontos, em síntese:

- (i) nulidade do lançamento por incompetência da autoridade fiscalizatória;
- (ii) nulidade do lançamento por erro material e por violação da garantia fundamental do devido processo legal;
- (iii) nulidade do lançamento por ausência de desconsideração da personalidade jurídica;
- (iv) nulidade do lançamento por existência de erros materiais no lançamento;
 - (iv.i) erro material quanto à atribuição das alíquotas do RAT-FAP;
 - (iv.ii) erro material quanto à mensuração das bases de cálculo atinentes aos lançamentos;

- (v) decadência do lançamento fiscal em relação às competências de 01 a 11/2015;
- (vi) ausência da relação de emprego;
- (vii) ilegalidade da cobrança da multa qualificada; e
- (viii) dedução dos recolhimentos realizados pelas pessoas jurídicas contratadas.

A DRJ julgou improcedente a impugnação, nos termos do susodito Acórdão nº 101-008.133 (p. 2.881), conforme ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PARA A SEGURIDADE SOCIAL E PARA OS TERCEIROS.

Há caracterização do sócio da pessoa jurídica como segurado empregado, quando há prestação de serviço do sócio de forma pessoal e na atividade fim da empresa tomadora, consequentemente afastar a empresa interposta e constituir o vínculo diretamente com o tomador de serviços.

AUTO DE INFRAÇÃO. - CFL 30 - MULTA. DEIXAR A SOCIEDADE EMPRESÁRIA DE PREPARAR FOLHAS DE PAGAMENTOS A TODOS OS SEGURADOS A SEU SERVIÇO.

Constitui infração à legislação previdenciária deixar a sociedade empresária de preparar folhas-de-pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela Receita Federal do Brasil.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada dos termos da decisão de primeira instância, a Contribuinte apresentou recurso voluntário (p. 2.944), reiterando, em síntese, os termos da impugnação.

Ato contínuo, na sessão de julgamento realizada em 04/06/2024, este Colegiado baixou os presentes autos em diligência fiscal para que a Unidade do Origem informasse a existência de recolhimentos das contribuições exigidas por meio do presente PAF à época dos fatos.

Em atenção ao quanto solicitado, foi emitida a Informação Fiscal de p. 3.135, em relação à qual, devidamente cientificada, a Contribuinte ficou-se inerte.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de lançamento fiscal com vistas a exigir crédito tributário referente a:

1 - Contribuição previdenciária da empresa e do empregador

Auto de Infração (fls. 2 a 17)

Infrações imputadas ao contribuinte:

- Valores pagos ou creditados a contribuintes individuais não oferecidos à tributação (aferição indireta);
- Rubricas a segurados empregados não oferecidas à tributação;
- GILRAT sobre rubricas de empregados não oferecidas à tributação;

2 - Contribuição para outras entidade e fundos

Auto de Infração (fls. 18 a 40)

Infrações imputadas ao contribuinte:

- INCRA
- FNDE
- SEBRAE
- SENAC
- SESC

3 - Multas Previdenciárias (CFL 30)

Auto de Infração (fls. 42 a 44)

Infrações imputadas ao contribuinte:

- Não preparo das folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados – arts. 92 e 102 da Lei 8212/91; 283, I, a, 292, II, III e IV, e 373 do Decreto 3.048/99.

Em sua peça recursal, a Contribuinte esgrime suas razões de defesa nos seguintes pontos, em síntese:

(i) nulidade do lançamento por incompetência da autoridade fiscalizatória;

(ii) nulidade do lançamento por erro material e por violação da garantia fundamental do devido processo legal;

- (iii) nulidade do lançamento por ausência de desconsideração da personalidade jurídica;
- (iv) nulidade do lançamento por existência de erros materiais no lançamento;
 - (iv.i) erro material quanto à atribuição das alíquotas do RAT-FAP;
 - (iv.ii) erro material quanto à mensuração das bases de cálculo atinentes aos lançamentos;
- (v) decadência do lançamento fiscal em relação às competências de 01 a 11/2015;
- (vi) ausência da relação de emprego;
- (vii) ilegalidade da cobrança da multa qualificada; e
- (viii) dedução dos recolhimentos realizados pelas pessoas jurídicas contratadas.

Pois bem!

Considerando que o presente processo era, inicialmente, de relatoria da Conselheira Ana Cláudia Borges de Oliveira e que a mesma, na sessão de julgamento realizada em 02/2024, apresentou a íntegra o seu voto, estando as conclusões por si alcançadas, em linhas gerais, em consonância com o entendimento perfilhado por este Relator, em homenagem ao trabalho da referida conselheira, adoto suas razões de decidir, com as devidas modificações e/ou atualizações que se fizerem necessárias.

1. Preliminar de Nulidade

- Devido Processo Legal

A Administração Pública deve obediência, dentre outros, aos princípios da legalidade, motivação, ampla defesa e contraditório, cabendo ao processo administrativo o dever de indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinam a decisão e a observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados – arts. 2º, *caput*, e parágrafo único, incisos VII e VIII, e 50 da Lei nº 9.784/99.

Tomando como base esses princípios, serão nulas, no processo administrativo fiscal, as decisões proferidas com preterição do direito de defesa (art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72¹), consubstanciado no princípio do contraditório e da ampla defesa a ser traduzido sob duas formas: por um lado, pela necessidade de se dar conhecimento da existência dos atos do processo às partes; de outro, pela possibilidade das partes reagirem aos atos que lhe forem desfavoráveis no processo administrativo fiscal.

A violação ao direito de defesa está presente quando constatada a descrição deficiente dos fatos imputáveis ao contribuinte ou quando a decisão contiver vício na motivação,

¹ Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

por não enfrentar todos os argumentos capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador, ou que se enquadre em uma das hipóteses do art. 489, § 1º, do CPC.

O devido processo legal deve pressupor sempre uma imputação acusatória certa e determinada, que permita ao sujeito passivo, conhecendo perfeita e detalhadamente a acusação, exercitar a sua defesa plena. Não obstante, o cerceamento do direito de defesa deve ser verificado concretamente, diante do prejuízo ao direito de defesa, e não apenas em tese.

No caso, não há que se falar em nulidade por cerceamento do direito de defesa. O direito de defesa do contribuinte não foi prejudicado, de modo a revelar que conhece plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, razão pela qual descabe a proposição de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa.

O entendimento está em consonância com o deste Conselho. Confira-se:

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não tendo ocorrido quaisquer das causas de nulidade previstas no art. 59 do Decreto 70.235/1972 e presentes os requisitos elencados no art. 10 do mesmo diploma legal, não há que se falar em nulidade do auto de infração tampouco cerceamento de defesa. (...)

(Acórdão 2202-009.978, Relatora Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, publicado 27/07/2023)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. DEVIDO PROCESSO LEGAL E CERCEAMENTO DE DEFESA. PROCEDIMENTO FISCALIZATÓRIO.

Não há se confundir procedimento administrativo fiscal com processo administrativo fiscal. O primeiro tem caráter apuratório e inquisitorial e precede a formalização do lançamento, enquanto o segundo somente se inicia com a impugnação do lançamento pelo contribuinte. As garantias do devido processo legal, em sentido estrito, contraditório e ampla defesa são próprias do processo administrativo fiscal. Estando o lançamento amparado por farta documentação e tendo o mesmo descrito com clareza, precisão e de acordo com as formalidades legais, as infrações imputadas ao contribuinte, não há se falar em cerceamento de defesa a impor a nulidade do feito.

NORMAS GERAIS. NULIDADES. INOCORRÊNCIA.

A nulidade do lançamento deve ser declarada quando não atendidos os preceitos do CTN e da legislação que rege o processo administrativo tributário no tocante à incompetência do agente emissor dos atos, termos, despachos e decisões ou no caso de preterição do direito de defesa e do contraditório do contribuinte. (...)

(Acórdão 2201-010.453, Relatora Conselheira Débora Fófano dos Santos, publicado 20/04/2023)

Quanto ao vício material e a alegação de erro material, importante ressaltar que o vício material diz respeito aos aspectos intrínsecos do lançamento e relaciona-se com a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, conforme definido pelo art. 142 do CTN.

O vício formal, por outro lado, não interfere no litígio propriamente dito, ou seja, não há impedimento à compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas, e o seu refazimento não exige inovação no conteúdo material, nem muito menos nos seus próprios fundamentos, nem resta atingida a essência da relação jurídico-tributária, nem a comprovação da ocorrência do fato gerador.

Assim, entendendo o fiscal autuante pela existência de vínculos de empregos mascarados, nasce a obrigação do lançamento, ato vinculado.

Entendo que não assiste razão ao recorrente no capítulo em epígrafe. Como dito, a declaração de nulidade de qualquer ato do procedimento administrativo depende da **efetiva demonstração de prejuízo** à defesa do contribuinte, o que, no presente caso, verifica-se não ter ocorrido, atraindo a incidência do princípio *pas de nullité sans grief*.

- Desconsideração da PJ

A defesa se insurge contra o que denomina de desconsideração da personalidade jurídica efetivada sem poderes judiciais. Invoca o art. 50 do Código Civil, que alega exigir mandamento judicial.

A desconsideração da personalidade jurídica (ou *disregard of the legal entity*) permite que não mais se considere os efeitos da personificação da sociedade para atingir e vincular **responsabilidades** dos sócios, com o intuito de impedir a consumação de fraudes e abusos por eles cometidos, que causem prejuízos e danos a terceiros². Quando ocorre a desconsideração da personalidade jurídica os bens particulares dos sócios respondem pelos danos causados a terceiros.

No presente caso, o procedimento fiscal não é resultado da desconsideração da personalidade jurídica, nem é necessário que haja essa desconsideração para que ocorra a reclassificação.

Vale lembrar que a sujeição passiva da obrigação jurídica tributária pode recair sobre um contribuinte ou um responsável. Será contribuinte aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador. Por outro lado, será responsável pessoa diversa do contribuinte, ou seja, um terceiro que, de alguma forma, possua algum vínculo com o fato gerador da respectiva obrigação, na forma do art. 128 do CTN; ou, os sócios, no caso da desconsideração da personalidade jurídica.

² TARTUCE, Flavio. Manual de Direito Civil: volume único. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense; Método, 2021, p. 178.

No caso da desconsideração da personalidade jurídica, o contribuinte continua sendo a pessoa jurídica, no entanto, a responsabilidade pelo pagamento do débito é imputada aos sócios. Ou seja, o deslocamento do fato gerador para outro contribuinte não se confunde com desconsideração da personalidade jurídica, procedimento que depende de autorização judicial.

Isto posto, nesse ponto, sem razão o recorrente.

- Competência da Autoridade Tributária

Tramita no Supremo Tribunal Federal a Arguição de Descumprimento de Preceito Federal (ADPF nº 606) que questiona a constitucionalidade das decisões do CARF e das DRJs que conferem competência para o Auditor Fiscal da Receita Federal reconhecer vínculo de emprego sem a intermediação e o pronunciamento jurisdicional da Justiça do Trabalho.

Até o momento não existe decisão proferida pela Suprema Corte de aplicação obrigatória no processo administrativo fiscal.

Em julgamento realizado por esta Turma, com outra composição, por maioria, restou decidido que, *“Se a fiscalização constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições caracterizadoras da relação de emprego, deve desconsiderar o vínculo pactuado e enquadrar tal segurado como empregado, sob pena de responsabilidade funcional”* (Acórdão nº 2402-006.976, Relator Conselheiro Denny Medeiros da Silveira, Sessão de 13/02/2019³).

³ Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/04/2010 a 31/12/2010

FISCALIZAÇÃO. RELAÇÃO DE EMPREGO. CARACTERIZAÇÃO. ENQUADRAMENTO. SEGURADO EMPREGADO.

Se a fiscalização constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições caracterizadoras da relação de emprego, deve desconsiderar o vínculo pactuado e enquadrar tal segurado como empregado, sob pena de responsabilidade funcional.

DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO.

A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributos ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

NORMA DO ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. EFICÁCIA. APLICAÇÃO. AUTORIDADE TRIBUTÁRIA.

O art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, se constitui em norma de eficácia contida, tendo, pois, total eficácia por si só, em que pese poder vir a sofrer restrições por outras normas. Dessa forma, pode ser aplicado de forma imediata e direta pela Autoridade Tributária.

ART. 129. LEI 11.196/95. SERVIÇOS INTELECTUAIS. PROFISSIONAIS AUTÔNOMOS. ELEMENTOS CARACTERIZADORES. VÍNCULO EMPREGATÍCIO.

O art. 129 da Lei 11.196/05 diz respeito à prestação de serviços intelectuais por profissionais autônomos, e não admite a presença dos elementos caracterizadores do vínculo empregatício na relação do prestador com o contratante dos serviços.

JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 108.

A multa de ofício integra o crédito tributário, logo está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do mês subsequente ao do vencimento. Segue nessa linha a Súmula CARF nº 108.

Decisão

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, cancelando apenas o lançamento das diferenças de RAT/FAT, referentes ao CNPJ 27.865.757/0023-00 e consignado na

É isto o que dispõe o arts. 9º e 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social (Decreto nº 3.048, de 06/05/1999):

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:

(...) § 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)

Dessa forma, conclui-se pela improcedência das alegações recusas quanto à invasão de competência suscitada.

2. Decadência

Em sendo a decadência, matéria prejudicial, deve ser analisada antes do mérito. Contudo, para a aplicação da regra decadencial (art. 150 ou art. 173 do CTN) imprescindível a análise do mérito em razão do fundamento relacionado à multa qualificada.

Alega o recorrente que o crédito foi parcialmente extinto pela ocorrência da decadência em relação ao período de 01/2015 a 11/2015, com fundamento no art. 150, § 4º, do CTN. A DRJ concluiu pela não ocorrência da decadência e aplicação da regra decadencial inscrita no art. 173, I, do CTN.

Em se tratando de obrigações tributárias principais, o critério de determinação da regra decadencial aplicável (art. 150, § 4º, ou art. 173, I, do CTN) é a existência de pagamento antecipado do tributo, ainda que parcial, mesmo que não tenha sido incluída na sua base de cálculo a rubrica ou o levantamento específico apurado pela fiscalização.

Informação Fiscal de fls. 916 a 920, uma vez que atingidas pela decadência. Vencidos os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci, Renata Toratti Cassini e Gregório Rechmann Junior, que deram provimento integral ao recurso. (assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Gregório Rechmann Junior, João Victor Ribeiro Aldinucci, Luís Henrique Dias Lima, Mauricio Nogueira Righetti, Paulo Sérgio da Silva, Renata Toratti Cassini e Wilderson Botto (Suplente Convocado).

(Acórdão nº 2402-006.976, Relator Conselheiro Denny Medeiros da Silveira, Sessão de 13/02/2019)

Nos casos em que há pagamento antecipado, o termo inicial é a data do fato gerador, na forma do § 4º, do art. 150, do CTN. Por outro lado, na hipótese de não haver antecipação do pagamento ou **se comprovada à ocorrência de dolo, fraude ou simulação**, o *dies a quo* é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme prevê o inciso I, do art. 173, do mesmo Código.

Caracteriza pagamento antecipado qualquer recolhimento de contribuição previdenciária na competência do fato gerador, independentemente de ter sido incluída na base de cálculo do recolhimento a rubrica específica exigida no Auto de Infração, nos termos do Enunciado nº 99 da Súmula do CARF:

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir à autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Para fins de solução da controvérsia e aplicação da regra do art. 150, § 4º, do CTN, adoto como razões de decidir o voto vencedor proferido pelo Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci no julgamento do Acórdão nº 2402-006.656, proferido por esta mesma Turma – em outra composição – na sessão de 03/10/2018, onde se discutia o prazo decadencial aplicável na contratação de empregados através de pessoas jurídicas interpostas.

Confira-se:

O prazo decadencial do art. 150, § 4º, do CTN, é igualmente considerado como um prazo de homologação tácita do lançamento por homologação (ou recolhimento por homologação). Ali está estabelecido que o lançamento por homologação ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento, o qual é homologado tacitamente pelo decurso do prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador.

No caso concreto, as contribuições estão sujeitas ao lançamento por homologação e a contribuinte fez o pagamento antecipado dos valores que entendia devidos.

Tal recolhimento antecipado, a propósito, é calculado e efetuado sobre a folha de salários (ou folha de pagamentos) como um todo, e não empregado por empregado, tanto que levado a cabo numa única guia de recolhimento, por competência e por código, e não por pessoa física.

Esse recolhimento antecipado, por óbvio, viabiliza a atividade homologatória pelo fisco e inexistente qualquer critério legal que permita concluir que o lustro decadencial seja aferido por trabalhador.

Os comprovantes de recolhimentos anexados às fls. 5872 e seguintes do PAF demonstram a existência de recolhimentos parciais das contribuições nas

competências 01/2008 e 11/2008; e, com o devido respeito ao entendimento do ilustre conselheiro relator, entendemos que o recolhimento antecipado a que se refere o art. 150, § 4º, do CTN, a Súmula CARF 99 e o recurso repetitivo nº REsp 973.733/SC, é o recolhimento antecipado da exação,

Considerando-se a folha de pagamento como um todo, e não a folha de pagamento por funcionário.

Veja-se, primeiramente, o julgado do STJ em sede de recurso representativo de controvérsia, o qual alude ao recolhimento antecipado da exação:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

[...]

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009) (destacou-se)

Veja-se, em segundo lugar, a Súmula CARF 99, a qual alude expressamente ao "valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador", sendo iniludível que houve o citado recolhimento antecipado pelo contribuinte nos fatos geradores nas competências 01/2008 a 11/2008:

Súmula CARF nº 99

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo

que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Insista-se que as contribuições em referência são incidentes sobre a folha de salários, na dicção do art. 195, inc. I, alínea a, da CF. Quer dizer, a totalidade da folha deve ser indubitavelmente considerada, inexistindo, ainda, qualquer critério legal que permita concluir que a aferição dos recolhimentos parciais seja feita por empregado ou mesmo por parcela relativa à rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Logo, entendo que houve sim recolhimentos parciais.

Por fim, também entendo que não houve dolo, fraude ou simulação, uma vez que a recorrente agiu de acordo com um modo de proceder que entendeu ser lícito. Ademais, ainda que se entenda que houve a caracterização de vínculo empregatício, tal caracterização não implica automaticamente o reconhecimento de ato doloso por parte da recorrente.

Como já pontuado no acórdão 2201003.664, cujo contribuinte é a própria recorrente, não houve nenhuma declaração falsa ou omissão de informação, e os fatos estavam explicitados na contabilidade e nos registros do sujeito passivo. Veja-se o seguinte excerto do voto condutor do acórdão retro mencionado:

Não houve nenhuma declaração falsa ou omissão de informação. Houve sim, segundo se observa a contratação de pessoas jurídicas para a prestação de serviços e tais fatos restaram explícitos na contabilidade e nos registros do sujeito passivo, tanto assim o é que foi com base nesses documentos que a Fiscalização obteve os elementos para o lançamento tributário que aqui se discute. Tal constatação afasta a sonegação.

Portanto, é aplicável ao caso o disposto no art. 150, § 4º, do Código, de tal modo que, como o lançamento foi efetuado em 20/12/2013, realmente estavam decaídas as contribuições até a competência 11/2008.

De outro vértice, e diante do que foi dito com relação à inexistência de dolo, fraude ou simulação, é incabível a qualificação da multa de ofício, multa que somente pode ser duplicada nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4502/1964, *ex vi* do disposto no § 1º do art. 44 da Lei 9430/1996.

Registre-se pela sua importância que, na sessão de julgamento realizada em 04/06/2024, este Colegiado baixou os presentes autos em diligência fiscal para que a Unidade do Origem informasse a existência de recolhimentos das contribuições exigidas por meio do presente PAF à época dos fatos.

Em atenção ao quanto solicitado, foi emitida a Informação Fiscal de p. 3.135, por meio da qual o preposto fiscal trouxe aos autos *as telas do sistema de arrecadação da RF13 correspondentes aos recolhimentos no código 2100 – GPS – do período de 01/2015 a 10/2015*. Referidos documentos encontram-se às p.p. 3.067 a 3.134 e confirmam a existência de recolhimentos das contribuições exigidas por meio do presente PAF à época dos fatos.

Neste esboço, considerando que o presente lançamento se refere ao período de 01/2015 a 12/2016 e que o contribuinte foi notificado em 11/2020 (AR de p. 974), devem ser afastadas as competências 01/2015 a 10/2015, vez que fulminadas pela decadência, com fundamento no art. 150, § 4º, do CTN.

Mantidas as competências 11/2015 a 12/2016, passa-se à análise dos demais pontos.

3. Ausência de Relação de Emprego e Contratação de pessoas jurídicas para prestação de serviços

Alega o recorrente a inexistência dos requisitos caracterizadores da relação de emprego: pessoa física e pessoalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação.

A DRJ manteve o lançamento sob o fundamento de que as provas dos autos demonstram que o recorrente contratou empregados na forma de contratação de PJ (Pessoas Jurídicas) prestadoras de serviço.

O Termo de Verificação Fiscal – TVF (fls. 46 a 108) já no início informa que o trabalho teve como causa inicial o fato de terem sido verificados *indícios de pagamento praticado pela fiscalizada a pessoa física por meio de notas fiscais emitidas por pessoas jurídicas das quais tais pessoas físicas eram / são sócias*.

A esta julgadora cabe indagar por qual a razão o pagamento praticado pela fiscalizada a pessoa física por meio de notas fiscais emitidas por pessoas jurídicas das quais tais pessoas físicas eram / são sócias é CAUSA INICIAL DE UMA FISCALIZAÇÃO SE O FATO, POR SI, É PERMITIDO PELA LEGISLAÇÃO, NÃO INDICA UMA INFRAÇÃO, UM ILÍCITO, NEM NADA. (fl. 53).

Ademais, tentando, de forma frustrada, conotar depreciação do fato LÍCITO, administra o termo PEJOTIZAÇÃO como se pejorativo fosse, quando na realidade não passa de uma inaptidão a analisar quais são os termos da legislação vigente, em vã tentativa de fossilizar algum tipo de progresso – humano e necessário. A dúvida certamente permanecerá enquanto a Fiscalização Tributária brasileira continuar insistindo em tratar como ilícito um ato que é lícito e continuará se desgastando e gastando dinheiro do erário público em fiscalizações de ato lícito.

Até quando haverá insistência quanto a isso não sabemos, de toda forma falemos do óbvio, vale dizer, da legislação vigente que segue ignorada por nossa Fiscalização Tributária.

Vejamos.

Exercendo o papel de dicionário, o TVF descreve o conceito de PEJOTIZAÇÃO. Veja-se (fl. 54):

PEJOTIZAÇÃO (contratação de pessoa física por meio da pessoa jurídica da qual tais pessoas físicas eram/são sócias com a correspondente remuneração a tais pessoas físicas realizadas por meio de notas fiscais emitidas pelas referidas pessoas jurídicas) – Anexo I

Assim adotando, a razão do lançamento centra-se no seguinte fato (fls. 54 e 55):

10. A fiscalização após analisar os documentos apresentados constatou que a fiscalizada para a constituição de seu quadro de pessoal - habilitado, capacitado e devidamente treinado para o cumprimento das atividades contratadas – se valeu do conjunto de empregados que manteve ao longo do período do procedimento fiscal (01/2015 a 12/2016) **acrescido de um conjunto de pessoas físicas que contratou e remunerou por meio de notas fiscais emitidas pelas pessoas jurídicas das quais tais pessoas físicas são / eram sócias (Pejotização). No caso sob análise que a fiscalização detalhará mais adiante se verifica a simulação de uma situação com o objetivo único de reduzir encargos tributários ilegalmente. A fiscalizada simulou uma estrutura organizacional para obter benefícios fiscais.**

Veja-se. Em momento algum o ordenamento jurídico vigente proíbe a contratação de pessoas jurídicas para a prestação de serviços, tão pouco existe qualquer linha de argumentação coerente que possa enquadrar esse fato como uma simulação.

Muito pelo contrário.

Exercendo o papel de estabelecer as normas que regem as relações e protegem os direitos, a LEI nº 11.196, de 21/11/2005, há mais de 18 anos AFIRMA que:

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.**

Assim, o exercício de atividade personalíssima por meio de pessoa jurídica, sem que se trate de sociedade unipessoal, é amparado pelo art. 129 da Lei 11.196, de 21 de novembro de 2005, que surgiu no ordenamento jurídico com a finalidade de viabilizar a contratação de pessoa jurídica para a prestação de serviços de natureza intelectual, cultural, artística ou científica.

Entende-se por atividade **personalíssima** aquela que é *intuito personae*, ou seja, cuja realização deve ser feita pela própria pessoa física. Personalíssimo é, assim, aquele ato ou serviço que depende essencialmente do indivíduo a que se refere para ser realizado, ou ainda, nas palavras de Maria Helena Diniz, que a execução não comporta modificação quanto ao seu sujeito⁴.

⁴ DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro, volume 1: teoria geral do direito civil. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 420.

Para Ricardo Mariz, o escopo desse dispositivo é “pacificar inúmeros litígios que então existiam (e ainda existem), nos quais a fiscalização federal não reconhece a condição de pessoa jurídica e pretende tratar como pessoa física”⁵.

Destarte, o art. 129 da Lei nº 11.196/2005 estabelece uma exceção à regra da tributação na pessoa física dos rendimentos recebidos na prestação de serviços de caráter personalíssimo, autorizando a sujeição à legislação aplicável às pessoas jurídicas, nas hipóteses prestação de serviços intelectuais, de natureza científica, artística ou cultural.

Serviço intelectual, de fato, comporta conceito fluido de definição imprecisa tendo como uma única certeza que a natureza científica, artística ou cultural é rol exemplificativo deste dispositivo. Para Ricardo Mariz, inexistem dúvidas quanto à abrangência do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, já que a “palavra ‘inclusive’, nele contida – “serviços intelectuais, *inclusive* os de natureza científica, artística ou cultural” –, não deixa margem à tergiversações que pretendam dizer que a natureza científica, artística ou cultural constitua uma relação exaustiva da norma”⁶.

De fato, a norma não cria nova forma de tributação, tampouco busca atribuir condição de contribuinte à pessoa diversa daquela determinada pelo CTN. Simplesmente, veio dirimir dúvidas quanto à tributação dos rendimentos recebidos pela prestação de serviços intelectuais quando prestados por pessoa jurídica.

Indo além, informa o TVF que (fl. 55).

11. A fiscalização verificou também que as pessoas físicas prestadoras de serviços e remuneradas por meio das notas fiscais emitidas pelas pessoas jurídicas das quais eram / são sócias estavam claramente inseridas na cadeia produtiva da fiscalizada conforme se demonstrará adiante exercendo funções de mandatários, direção técnico-consultiva, funções gerenciais, coordenação de trabalhos técnicos, supervisão de obras e liderança de equipe e atuavam na atividade nuclear da fiscalizada e nas atividades de apoio conforme se verá adiante.

O TVF “apenas” esqueceu de dizer onde está o problema de tais pessoas estarem inseridas na cadeia produtiva da fiscalizada e, mais, QUAL O PROBLEMA DE EXERCEREM FUNÇÃO DE MANDATÁRIO, DIREÇÃO E ETC??? ONDE ESTÁ A PROIBIÇÃO DESSE FATO??? A leitura integral do TVF reforça a ideia que não existe qualquer proibição no ordenamento jurídico, existe apenas inconformismo.

Mais um ponto do TVF diz o seguinte (fl. 58):

⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Interpretação, Vigência e Eficácia das Normas Jurídicas – a Função dos Regulamentos – o Caso do Art. 129 da Lei n. 11.196. Revista Direito Tributário Atual nº42, ano 37, p. 519-543. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019.

⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Interpretação, Vigência e Eficácia das Normas Jurídicas – a Função dos Regulamentos – o Caso do Art. 129 da Lei n. 11.196. Revista Direito Tributário Atual nº42, ano 37, p. 519-543. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019.

16. A fiscalização ao analisar a escrituração contábil digital da fiscalizada² identificou lançamentos correspondentes a despesas administrativas – **conta contábil 5113050003 – LANCHES E REFEIÇÕES** cujos beneficiários especificados no histórico do correspondente lançamento de reembolso da despesa ou do adiantamento para despesas com viagens conforme se verá adiante foram pessoas jurídicas emitentes de notas fiscais para remuneração das pessoas físicas suas sócias e reais prestadoras de serviços. A fiscalização observa que na contratação de serviços de uma pessoa jurídica o valor total dos serviços contratados engloba todas as despesas essenciais ao objeto do contrato às quais é adicionada a margem de lucro. Logo, no presente procedimento fiscal o pagamento / reembolso de despesas com LANCHES E REFEIÇÕES realizado para interpostas pessoas jurídicas é também indicio da prática da peijotização.

Ao i. Auditor Fiscal fica a minha pergunta, POR QUAL MOTIVO O REEMBOLSO COM LANCHE É INDÍCIO DE PEJOTIZAÇÃO E POR QUAL MOTIVO RESOLVEU USAR O TERMO PEJOTIZAÇÃO COMO SE SINÔNIMO DE CRIME FOSSE, QUANDO A PRÓPRIA LEGISLAÇÃO VIGENTE PERMITE A CONTRATAÇÃO DE PJ PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS??

Veja-se que o TVF em exaustivas 63 laudas traz fatos que nada relacionam uma conduta errada por parte do contribuinte. conforme o trecho que está às fls 57, abaixo reproduzido, qual o problema da fiscalizada ser a principal ou exclusiva fonte pagadora? O que há de ilegal ou por qual razão tal fato implica a mudança na estrutura da regra matriz de incidência tributária? Só posso concluir que nenhum, pois a fiscalização mesmo não aponta qualquer motivo pelo qual o descrito abaixo é ILÍCITO, ILEGAL, PROIBIDO:

13. A fiscalização observou ainda conforme adiante será demonstrado que a maioria das pessoas jurídicas contratadas tinha a fiscalizada como principal / exclusiva fonte pagadora o que permite concluir que as pessoas físicas que eram remuneradas por meio das pessoas jurídicas das quais eram / são sócias dependiam economicamente da fiscalizada.

14. A fiscalização constatou também que parte expressiva das pessoas jurídicas das quais as pessoas físicas contratadas pela fiscalizada eram sócias **tinham como sede endereços residenciais o que denota falta de estrutura empresarial.**

Desde quando uma estrutura empresarial precisa de um endereço físico diverso da residência, em pleno século XXI? E onde foi que o ordenamento disse que precisamos ter estrutura empresarial para que a incidência tributária seja aquela que é aplicada às pessoas jurídicas.??? Em nenhum lugar, de fato.

Não sendo suficiente a redação sem ambiguidades do art. 129 da Lei nº 11.196/2005 e todo o posicionamento doutrinário SEM DIVERGÊNCIA, o Supremo Tribunal Federal foi provocado a manifestar-se quanto à constitucionalidade desse artigo no bojo da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 66, ajuizada pela Confederação Nacional da Comunicação Social (CNCOM), sob o fundamento de que *juízes e auditores da RFB têm deixado de aplicar a*

norma em discussão para determinar a incidência, a PJ prestadoras de serviços intelectuais enquadradas nos pressupostos do art. 129 da Lei nº 11.196/2005.

Em dezembro de 2020, o Supremo Tribunal Federal finalizou o julgamento da Ação Declaratória nº 66 (ADC 66) onde concluiu pela constitucionalidade do art. 129 da Lei nº 11.196/2005. Constatou no voto da Relatora, Ministra Cármen Lucia, a **“REGRA JURÍDICA VÁLIDA DO MODELO DE ESTABELECIMENTO DE VÍNCULO JURÍDICO ESTABELECIDO ENTRE PRESTADOR E TOMADOR DE SERVIÇOS DEVE PAUTAR-SE PELA MÍNIMA INTERFERÊNCIA NA LIBERDADE ECONÔMICA CONSTITUCIONALMENTE ASSEGURADA E REVESTIR-SE DE GRAU DE CERTEZA PARA ASSEGURAR O EQUILÍBRIO NAS RELAÇÕES ECONÔMICAS E EMPRESARIAIS”**.

A ministra ainda ressaltou a necessidade de haver segurança jurídica quanto à eficácia das escolhas empresariais dos contribuintes. A decisão não significa uma presunção de licitude para que todas as atividades prestadas por jogadores, técnicos, artistas, intelectuais, cientistas e demais atletas sejam exercidas mediante a intermediação de pessoas jurídicas, ou seja, não constitui um salvo-conduto para legitimar aqueles que se utilizam desta estrutura de forma irregular. **CONTUDO, A “PEJOTIZAÇÃO” DA PRESTAÇÃO PERSONALÍSSIMA DE SERVIÇOS INTELECTUAIS NÃO DEVE MAIS, POR SI SÓ, SER TRATADA COMO ILÍCITO TRIBUTÁRIO.**

Como ressaltado por HUMBERTO ÁVILA, “as normas reconstruídas a partir do art. 129 Lei 11.196/05 são, portanto, expletivas de um direito que já poderia ser reconstruído a partir dos direitos prescritos pela Constituição: como a Constituição Federal garante o livre exercício de atividade econômica, o contribuinte é livre para definir o *que* contratar, *com quem* contratar, *como* contratar e *quando* contratar”.

SERGIO ANDRÉ ROCHA, por sua vez, assevera que **“É UMA OBVIDADE QUE, SE A LIBERDADE, NESTE CASO, PREVALECE MESMO SOBRE OS DIREITOS TRABALHISTAS DO INDIVÍDUO, SENDO A ESTRUTURA CONTRATUAL SOBERANA, NÃO CABERIA AO FISCO PRETENDER DESCONSIDERÁ-LA (...) ESTA INTERPRETAÇÃO SE APLICA A SITUAÇÕES REAIS E NÃO A MAQUIAGENS”**.

PAULO DE BARROS CARVALHO, em sintonia com o entendimento do Supremo Tribunal Federal, reforça que:

Se considerarmos os valores máximos acolhidos por nosso Texto Constitucional, principalmente em termos de tributação — segurança e certeza — que sustentam os cânones da legalidade e da tipicidade, torna-se extremamente problemático captar a figura da desconconsideração do negócio jurídico, em especial tomando como critério o “abuso de direito” e a “fraude à lei”, aludindo a noções de ordem econômica. São procedimentos e conceitos que devem respeitar esses princípios, especialmente ao tratar de matéria de imposição tributária⁷.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 615.

As normas de combate ao abuso em matéria fiscal servem para evitar o “desvirtuamento do sistema jurídico em prol de ganhos pessoais ou para fins que não lhe eram originalmente pensados”⁸.

Nesse cenário, HUGO DE BRITO MACHADO explica que, a despeito da inexistência de uniformidade terminológica na doutrina, o termo *evasão* serve para designar a forma ilícita de fugir do tributo, enquanto a *elisão* refere-se a forma lícita de praticar essa mesma fuga. Contudo, em sentido amplo, tratam, outrossim, de qualquer forma de fuga ao tributo, lícita ou ilícita. Conclui o professor que:

O que importa, a rigor, é saber se o comportamento adotado pelo contribuinte para fugir, total ou parcialmente, ao tributo (evasão fiscal), ou para eliminar, ou suprimir, total ou parcialmente, o tributo (elisão fiscal), é um comportamento lícito ou ilícito. Em outras palavras, a questão essencial que deve ser enfrentada é a de saber se em determinado caso ocorreu, ou não, o fato gerador da obrigação tributária e qual a sua efetiva dimensão econômica.

Assim, quando se fala em norma geral antielisão, o que na verdade se tem em vista é uma norma dirigida ao intérprete e aplicador da lei tributária, o que autoriza a fugir dos limites da norma tributária definidora da hipótese de incidência do tributo, para alcançar situações nela não previstas⁹.

MARCO AURÉLIO GRECCO consagra que *“O ordenamento constitucional consagra uma liberdade para o cidadão, e o chamado planejamento tributário surge a partir da ideia do exercício dessa liberdade de montar os próprios negócios, organizar a própria vida de modo a PAGAR O MENOR TRIBUTO ‘VALIDAMENTE’ POSSÍVEL”*.

Exatamente como ocorreu no caso analisado.

Enquanto a fiscalização tributária brasileira não tiver consciência dos efeitos nocivos que seus atos estão causando em termos de litigiosidade fiscal, continuaremos perdendo, o país inteiro, contribuintes e administração pública. Se o alerta não chegou, é necessário que seja feito o quanto antes.

- Possibilidade de Terceirização da atividade-fim

Insistindo, ou não, no uso da terminologia pejotização, como se fosse pejorativa fosse, o Tribunal Superior do Trabalho manifestou-se e, por bem, considerou diferenciar e chamar de terceirização da atividade-fim.

Quanto à possibilidade de terceirização de atividade-fim (atividade diretamente relacionada ao objeto e atuação da empresa), vale frisar, inicialmente, que não há, no

⁸ PEREIRA, Luís Eduardo Marola de Queiroz; PRZEPIORKA, Michell; MESSETTI, Pedro Leonardo Stein. Princípio de proibição ao abuso: uma GAAR para o Brasil? In: Revista Direito Tributário Atual: RDTA, São Paulo, n. 40, p. 524-549, 2018.

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 131-132.

ordenamento jurídico vigente qualquer norma que vede essa prática. Até a promulgação da Lei nº 13.249, de 31/03/2017, que passou a expressamente autorizar a terceirização das atividades-fim, o tema estava delimitado pelo Enunciado nº 331 da Súmula do TST.

Em sede de controle concentrado de constitucionalidade, ao julgar a ADPF nº 324, de relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso, o Supremo Tribunal Federal concluiu pela constitucionalidade da terceirização de atividade-fim e de atividade-meio, destacou a responsabilidade subsidiária da empresa tomadora do serviço no caso de descumprimento das obrigações trabalhistas e previdenciárias e declarou inconstitucional a Súmula 331 do TST.

Confira-se:

Direito do Trabalho. Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental. Terceirização de atividade-fim e de atividade-meio. Constitucionalidade.

1. A Constituição não impõe a adoção de um modelo de produção específico, não impede o desenvolvimento de estratégias empresariais flexíveis, tampouco veda a terceirização. Todavia, a jurisprudência trabalhista sobre o tema tem sido oscilante e não estabelece critérios e condições claras e objetivas, que permitam sua adoção com segurança. O direito do trabalho e o sistema sindical precisam se adequar às transformações no mercado de trabalho e na sociedade.

2. A terceirização das atividades-meio ou das atividades-fim de uma empresa tem amparo nos princípios constitucionais da livre iniciativa e da livre concorrência, que asseguram aos agentes econômicos a liberdade de formular estratégias negociais indutoras de maior eficiência econômica e competitividade.

3. A terceirização não enseja, por si só, precarização do trabalho, violação da dignidade do trabalhador ou desrespeito a direitos previdenciários. É o exercício abusivo da sua contratação que pode produzir tais violações.

4. Para evitar tal exercício abusivo, os princípios que amparam a constitucionalidade da terceirização devem ser compatibilizados com as normas constitucionais de tutela do trabalhador, cabendo à contratante: i) verificar a idoneidade e a capacidade econômica da terceirizada; e ii) responder subsidiariamente pelo descumprimento das normas trabalhistas, bem como por obrigações previdenciárias (art. 31 da Lei 8.212/1993).

5. A responsabilização subsidiária da tomadora dos serviços pressupõe a sua participação no processo judicial, bem como a sua inclusão no título executivo judicial.

6. Mesmo com a superveniência da Lei 13.467/2017, persiste o objeto da ação, entre outras razões porque, a despeito dela, não foi revogada ou alterada a Súmula 331 do TST, que consolidava o conjunto de decisões da Justiça do Trabalho sobre a matéria, a indicar que o tema continua a demandar a manifestação do Supremo Tribunal Federal a respeito dos aspectos constitucionais da terceirização. Além disso, a aprovação da lei ocorreu após o pedido de inclusão do feito em pauta.

7. Firmo a seguinte tese: “1. É lícita a terceirização de toda e qualquer atividade, meio ou fim, não se configurando relação de emprego entre a contratante e o empregado da contratada. 2. Na terceirização, compete à contratante: i) verificar a idoneidade e a capacidade econômica da terceirizada; e ii) responder subsidiariamente pelo descumprimento das normas trabalhistas, bem como por obrigações previdenciárias, na forma do art. 31 da Lei 8.212/1993”.

8. ADPF julgada procedente para assentar a licitude da terceirização de atividade-fim ou meio. Restou explicitado pela maioria que a decisão não afeta automaticamente decisões transitadas em julgado.

(ADPF 324, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 30/08/2018, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-194 DIVULG 05-09-2019 PUBLIC 06-09-2019) (grifei)

Na mesma ocasião, a Suprema Corte julgou o Recurso Extraordinário nº 958.252, com Repercussão Geral reconhecida, de relatoria do Ministro Luiz Fux. Com a mesma razão, a Suprema Corte já havia reconhecido, em julgado anterior, a licitude da terceirização do serviço de *call center* de empresas de telefonia, no julgamento do Recurso Extraordinário com Agravo nº 791.932, com repercussão geral reconhecida.

ADEMAIS, O REGIMENTO INTERNO DO CARF IMPÕE A ADOÇÃO OBRIGATÓRIA DOS ENTENDIMENTOS FIRMADOS PELA SUPREMA CORTE EM SEDE DE CONTROLE CONCENTRADO DE CONSTITUCIONALIDADE, BEM COMO EM SEDE DE RECURSO JULGADO COM REPERCUSSÃO GERAL.

Desse modo, ao lado do reconhecimento da possibilidade de terceirização da atividade-fim, caminha a permissão legal de reconhecimento do vínculo empregatício com a empresa tomadora do serviço, no caso de serem constatadas ilegalidades na prática estabelecida. Outrossim, a possibilidade de terceirização não se confunde, por óbvio, com a permissão de utilização desse instituto para mascarar relações que constituem fatos geradores de obrigações previdenciárias.

Destarte, a contratação de serviços por meio de empresa terceirizada, *a priori*, não revela uma prática ilícita e não tem o condão de estabelecer o vínculo de emprego diretamente com o tomador de serviço. Contudo, a permissão de terceirização da atividade-fim não impede a análise de ocorrências de ilegalidades, tal como dispõe a própria CLT em seu art. 9º.

- Lançamento por arbitramento – aferição indireta

A apuração indireta do débito por intermédio da aferição é autorizada pela legislação previdenciária; contudo, estando no campo da exceção, deve atender a requisitos mínimos que determinem com exatidão o surgimento do fato gerador da obrigação tributária.

A Lei nº 8.212/91, em seu art. 33, §§ 3º e 6º, atribui à fiscalização o poder de (a) lançar de ofício a importância devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário, no caso de recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação

deficiente; (b) apurar e lançar as contribuições devidas quando constatar que a contabilidade não registra a realidade da remuneração dos segurados a seu serviço e (c) desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado, quando constate que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições que caracterizem tal condição.

De tal modo, a legislação vigente determina o uso de aferição indireta quando a documentação apresentada pelo contribuinte não demonstra a realidade; ou seja, quando a Fiscalização conclui que a escrituração contábil da empresa não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, o que não ocorreu no presente caso.

Causa surpresa que a Fiscalização, no bojo do TVF, analise dados “por amostragem” e entenda que assim está correto, no entanto, por outro, realiza o lançamento, por arbitramento, em face do contribuinte por entender que faltava clareza ao contrato de prestação de serviços. Confira-se (fls. 55).

12. A fiscalização constatou ainda que os contratos de prestação de serviços tomados das pessoas jurídicas das quais as pessoas físicas são / eram sócias (Pejotização) cujas cópias foram apresentadas em atendimento ao TIF nº 17 – por amostragem – possuíam conforme se demonstrará adiante as mesmas características quais sejam:

- falta de clareza em sua redação e omissão de dados que permitissem identificar o representante legal da prestadora de serviços contratada bem assim ausência da identificação do representante legal do contratado após sua assinatura;
- mesmo padrão, mesmo conteúdo e cláusulas comuns;
- mesmo prazo de validade com possibilidade de prorrogação de prazo e obrigatoriedade de comunicação prévia e expressa, com antecedência mínima de 30 (trinta) dias para a sua rescisão;

Mais uma vez, pergunta-se. ONDE ESTÁ A ILICITUDE PELO FATO DOS CONTRATOS ANALISADOS “POR AMOSTRAGEM” TEREM MESMO PADRÃO, MESMO CONTEÚDO E CLÁUSULAS COMUNS E PRAZO DE VALIDADE? GOSTANDO, OU NÃO (O QUE REVELA INCONFORMISMO), ONDE MORA A ILEGALIDADE NESSE FATO? O contribuinte não poderia fazer descrição genérica, mas a fiscalização poderia fazer análise por amostragem?

O pior desse cenário é que, de fato, não há qualquer legislação proibindo a descrição genérica do objeto do contrato, enquanto, por outro lado, há EXTREMA PROIBIÇÃO na legislação de lançamento por amostragem.

O processo administrativo fiscal é regido por diversos princípios, dentre eles o da Verdade Material, que impõe a perseguição pela realidade dos fatos (prática do fato gerador) praticados pelo contribuinte, podendo o julgador, inclusive de ofício, independentemente de requerimento expresso, realizar diligências para aferir os eventos ocorridos. Nesse sentido, *é ônus da fiscalização munir o lançamento com todos os elementos de prova dos fatos constituintes do direito da Fazenda. Na ausência de provas, o lançamento tributário deve ser cancelado* (Acórdão nº 3301-003.975).

O art. 9º do Decreto nº 70.235/72 dispõe que a exigência do crédito tributário deve vir acompanhada dos elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. Não se admite lançamento baseado em presunção e indícios.

Valendo-me de julgado proferido pelo CARF (em que a fiscalização desvalidou a existência da cooperativa e considerou haver uma relação de emprego), tenho que, tal como ocorreu no presente caso, *“A desconsideração do vínculo de natureza societária para o vínculo de natureza trabalhista restou incompleto pela fiscalização, tendo em vista que houve, efetivamente, certo aqodamento por ocasião da conclusão dos trabalhos da Autoridade Administrativa incumbida de verificar os procedimentos levados a efeito pelo contribuinte. Não se observou, naquele instante, e na plenitude, o tipo de relação jurídica existente a partir da formação da cooperativa. Ao agir da forma em que agiu, a fiscalização, bem como o Relator originário destes autos, deixaram de observar os comandos insertos no art. 110 do Código Tributário Nacional – CTN”* (Acórdão nº 2803-00.556).

A tipicidade tributária significa a exata adequação do fato à norma, e, por isso mesmo, o surgimento da obrigação se condicionará ao evento da subsunção, que é a plena correspondência entre o fato jurídico tributário e a hipótese de incidência, fazendo surgir a obrigação correspondente, nos exatos termos previstos em lei. Não se verificando o perfeito enquadramento do fato à norma, inexistirá obrigação tributária.¹⁰ Além disso, o princípio da legalidade tributária, “como estatuído no Brasil, obsta a utilização da chamada *interpretação econômica* pelo aplicador, mormente por parte do Estado-Administração, cuja função é a de aplicar a lei aos casos concretos, de ofício”.¹¹

Com essas considerações, o estabelecimento de um vínculo tributário válido demanda a existência de lei anterior com a descrição do fato imponible (princípio da legalidade), subsunção do fato à hipótese normativa (princípio da tipicidade) e os elementos da relação jurídica, que devem equivaler aos descritos na lei.¹²

A autoridade fiscal, ao exercer a fiscalização acerca do efetivo recolhimento das contribuições por parte do contribuinte, possui o dever de investigar a relação laboral entre a empresa e as pessoas que a ela prestam serviços. Caso constate que a empresa erroneamente descaracteriza a relação empregatícia, a fiscalização deve proceder a autuação, a fim de que seja efetivada a arrecadação. Todavia, a constatação deve ser feita de forma clara, precisa, com base em provas; não sendo válido o lançamento que se baseia em indícios ou presunções.

Em respeito ao princípio da legalidade, não pode subsistir o lançamento de crédito tributário quando não demonstrada a ocorrência do fato gerador e a subsunção dos fatos à hipótese descrita na lei. A presunção da ocorrência do fato gerador não inverte o ônus da prova.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 614.

¹¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 545 e 248-249.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 615.

4. Necessidade de dedução dos valores recolhidos pelas PJs

Subsidiariamente, a Recorrente requer o aproveitamento do tributo recolhido pela pessoa jurídica, com a finalidade de compensação ou abatimento do devido no auto de infração.

Em respeito ao princípio da moralidade administrativa, sendo reclassificada a relação, deve-se adotar o mesmo procedimento em relação aos tributos pagos pela pessoa jurídica.

O aproveitamento do tributo comprovadamente recolhido pela pessoa jurídica, previamente ao início do procedimento de fiscalização, é apto a operar efeitos na base de cálculo da multa de ofício, ou seja, antes da inclusão dos acréscimos legais.

Nesse sentido é o entendimento desse Conselho, conforme consta no Acórdão nº 2202-004.869, de relatoria do Conselheiro Ronnie Soares Anderson:

Numero do processo: 12448.729104/2016-03

Turma: Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Wed Jan 16 00:00:00 BRST 2019

Data da publicação: Mon Feb 04 00:00:00 BRST 2019

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

(...)

RECLASSIFICAÇÃO DA RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA. **Devem ser compensados na apuração do crédito tributário os valores arrecadados sob códigos de tributos exigidos da pessoa jurídica, cuja receita foi reclassificada e reconhecida como rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício.**

Nesse sentido, incluo como razões de decidir o voto proferido pela Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira no Acórdão nº 2202-008.362. Confira-se:

II – DO PEDIDO SUBSIDIÁRIO: DA DEDUÇÃO DOS VALORES JÁ RECOLHIDOS PELA PESSOA JURÍDICA

Aduz em arremate que,

[n]a eventualidade remota de ser considerada subsistente a presente Notificação, o que se admite apenas para argumentar, ainda, assim não podem prevalecer os valores apurados pela Sra. Fiscal, posto que deixou de deduzir dos valores que computou como devidos à Previdência, as contribuições previdenciárias já recolhidas pelos prestadores de serviços, nos termos da lei. (f. 437)

Para afastar o pleito subsidiário, a DRJ asseverou que “(...) são pessoas jurídicas diferentes da Impugnante e no caso em tela, houve caracterização de vínculo empregatício entre os sócios das prestadoras com Impugnante, que foram considerados segurados empregados desta.” (f. 475) Em suma, não poderiam ser considerados aproveitáveis pela recorrente eventuais pagamentos de tributos realizado por terceiros.

Há muito tem a Câmara Superior deste eg. Conselho jurisprudência em sentido diametralmente oposto ao externado pela instância *a quo*. Nos idos de 2016, sob a pena da Cons.^a Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, sustentado que

não existe lógica cobrar duas vezes em relação aos mesmos segurados, até porque o recolhimento da sua contribuição em duplicidade, não lhe beneficiaria, mesmo que o custo inicialmente recaísse sobre a pessoa jurídica que contratou de forma irregular. Dessa forma, a contribuição previdenciárias paga pelos segurados enquanto sócios, arrecadas pelas pessoas jurídicas, cujas contratações foram reclassificadas como relação de emprego no presente AIOP, deverão ser deduzidas dos valores lançados no presente auto de infração. (Acórdão nº 9202-004.640, sessão de 25/11/2016)

Ao recentemente apreciar a mesma controvérsia, idêntico o posicionamento da eg. Câmara Superior. Confira-se:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

CARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DOS SEGURADOS. RECOLHIMENTO POR INTERPOSTA PESSOA. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE. *As contribuições previdenciárias, referentes à parte dos segurados, paga por pessoas jurídicas interpostas em relação a seus sócios ou empregados, cujas contratações tenham sido reclassificadas como relação de emprego em empresa diversa, podem ser deduzidas dos valores considerados no auto de infração. (CARF. Acórdão nº 9202-009.262, Cons. Rel. MÁRIO PEREIRA DE PINHO FILHO, sessão de 19/11/2020; sublinhas deste voto)*

Por esse motivo, acolho o pedido subsidiário para determinar a dedução das contribuições previdenciárias pagas pelos segurados na qualidade de sócios, arrecadas pelas pessoas jurídicas, cujas contratações foram reclassificadas como relação empregatícia.

Nesse mesmo sentido:

(...) TRABALHADORES VINCULADOS À EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇO OPTANTE PELO SIMPLES FEDERAL. DESCONSIDERAÇÃO DO VÍNCULO EXISTENTE. CARACTERIZAÇÃO DIRETAMENTE COM A EMPRESA PRINCIPAL. PRIMAZIA DA REALIDADE SOBRE A FORMA. (...)

SIMPLES FEDERAL. EMPRESA INTERPOSTA. APROVEITAMENTO DE RECOLHIMENTOS PELA EMPRESA PRINCIPAL.

Tendo sido constituído, pelo lançamento, vínculo direto entre os trabalhadores e o Sujeito Passivo, entendendo-se que esse é o verdadeiro contribuinte, aquele que, de fato, incidiu nos fatos geradores de contribuição previdenciária, o que ensejou o aproveitamento das contribuições descontadas dos segurados. Nesse sentido, as contribuições patronais previdenciárias, mesmo que recolhidas na sistemática do SIMPLES, devem ser aproveitadas quando do lançamento tributário. Inteligência da Súmula CARF 76.

(...) ARBITRAMENTO. AFERIÇÃO INDIRETA. POSSIBILIDADE. A apresentação deficiente de documentos à fiscalização, bem como a recusa destes, respalda o arbitramento da remuneração dos segurados, por aferição indireta, incumbindo ao sujeito passivo apontar objetivamente as inconsistências existentes no procedimento adotado pelo Fisco, sob pena da manutenção do lançamento fiscal. (...) Recurso voluntário provido em parte.

(Acórdão nº 2401-003.977, Redator Designado Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, publicado em 05/04/2016)

Nesse ponto, entendo que o recurso voluntário deve ser provido para reconhecer a possibilidade de dedução das contribuições previdenciárias pagas pelos segurados na qualidade de sócios, arrecadas pelas pessoas jurídicas, cujas contratações foram reclassificadas como relação empregatícia.

Portanto, caso se entenda pela procedência do Auto de Infração, é cabível a dedução do lançamento fiscal em relação aos valores arrecadados pela pessoa jurídica, cuja receita foi reclassificada pela fiscalização e considerada como rendimentos auferidos pela pessoa física, sob pena de caracterização de *bis in idem*.

5. CFL 30

A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, nos termos do art. 113, § 2º, do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172/66), tendo por escopo facilitar a fiscalização e permitir a cobrança do tributo, sem que represente a própria prestação pecuniária devida ao Ente Público¹³.

Na lição de Leandro Paulsen, conquanto sejam chamadas de acessórias, “têm autonomia relativamente às obrigações principais. Efetivamente, tratando-se de obrigações tributárias acessórias, não vale o adágio sempre invocado no âmbito do direito civil, de que o acessório segue o principal.”¹⁴.

A autoridade fiscal realizou o lançamento da obrigação acessória sob o fundamento de ausência de preparo das folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados – arts. 92 e 102 da Lei 8212/91; 283, I, a, 292, II, III e IV, e 373 do Decreto 3.048/99.

¹³ REsp 1405244/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/08/2018, DJe 13/11/2018.

¹⁴ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação. 2020, p. 310.

No TVF, informou que (fl. 47):

O presente TVF trata, ainda, da multa por deixar a fiscalizada de preparar folha de pagamento das remunerações pagas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social conforme estabelecido no artigo 32, inciso I, da Lei 8.212, de 1991 combinado com o artigo 225, inciso I, § 9º do Regulamento da Previdência Social – RPS aprovado pelo Decreto 3.048, de 1999 e respectivas alterações.

Informou ainda (fl. 102):

48. A fiscalização constatou que a fiscalizada efetuou pagamento de parcelas que integram o salário de contribuição (Remuneração a pessoa física por meio de nota fiscal emitida pela pessoa jurídica da qual a pessoa física é sócia – Anexo I, pagamento de pró-labore / complemento de pró-labore a sócios administradores e a diretores não empregados – Anexo II e pagamento de complemento salarial a empregado – Anexo III) identificadas na análise da Escrituração Contábil Digital – ECD transmitida ao Sistema Público de Escrituração Digital – Sped e deixou de incluir tais parcelas remuneratórias em sua folha de pagamento como parcela integrante da remuneração do empregado e do contribuinte individual (Anexos I, II e III), conforme previsto na Lei 8212, de 1991, artigo 32, inciso I, combinado com o artigo 225, inciso I e § 9º do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº. 3048, de 1999.

O art. 32, I, da Lei nº 8.212/91 determina que a empresa é obrigada a preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social.

Por sua vez, assim dispõe o art. 225 do RPS:

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folha de pagamento da remuneração paga, devida ou creditada a todos os segurados a seu serviço, devendo manter, em cada estabelecimento, uma via da respectiva folha e recibos de pagamentos;

(...)

§ 9º A folha de pagamento de que trata o inciso I do **caput**, elaborada mensalmente, de forma coletiva por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços, com a correspondente totalização, deverá:

I - discriminar o nome dos segurados, indicando cargo, função ou serviço prestado;

II - agrupar os segurados por categoria, assim entendido: segurado empregado, trabalhador avulso, contribuinte individual; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

O art. 12 da Lei nº 8.212/91 informa que o trabalhador avulso é aquele que presta, a diversas empresas, sem vínculo empregatício, serviços de natureza urbana ou rural definidos no regulamento e enquadra-se como segurado obrigatório da Previdência Social.

Por fim, a autoridade fiscal concluiu por elevar em três vezes a multa. Confira-se (fls. 102 e 103):

49. A fiscalização observou ainda repita-se que a conduta da fiscalizada no sentido de efetuar pagamentos de pró-labore utilizando notas fiscais de pessoas jurídicas das quais os respectivos contribuintes individuais – diretores não empregados – eram sócios implica em omissão pela fiscalizada de informação e declaração falsa as autoridades fazendárias e inserção de elementos inexatos na declaração de rendimentos de seus contribuintes individuais durante todo o período do presente procedimento fiscal para os segurados contribuintes individuais especificados no Anexo II, parte integrante do TVF bem assim ao efetuar pagamento de remuneração a segurados

50. A fiscalização verificou, portanto, que restou configurada as **circunstâncias agravantes do inciso II do artigo 290** do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3048, de 1999 **razão pela qual a multa a ser aplicada será elevada em três vezes** conforme previsto no inciso II do artigo 292 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3048, de 1999.

51. A multa aplicada é a prevista na Lei nº. 8.212, de 24 de julho de 1991, art. 92 e 102 e no Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº, 3.048, de 06.05.99, art. 283, inciso I, alínea "a", artigo 292, inciso II e art. 373 e elevada em três vezes conforme previsto no inciso II do artigo 292, cujo valor atualizado, nos termos da Portaria Ministério da Economia - ME nº. 3659, de 10 de fevereiro de 2020, publicada no DOU de 11 de fevereiro de 2020 é de R\$ 2.519,31 (dois mil quinhentos e dezenove reais e trinta e um centavos) que elevado em três vezes perfaz o total de **R\$ 7.557,93 (sete mil quinhentos e cinquenta e sete reais e noventa e três centavos)**.

O art. 209 do RPS assim informa:

Art. 290. Constituem circunstâncias agravantes da infração, das quais dependerá a gradação da multa, ter o infrator:

I - tentado subornar servidor dos órgãos competentes;

II - agido com dolo, fraude ou má-fé;

III - desacatado, no ato da ação fiscal, o agente da fiscalização;

IV - obstado a ação da fiscalização; ou

V - incorrido em reincidência.

Parágrafo único. Caracteriza reincidência a prática de nova infração a dispositivo da legislação por uma mesma pessoa ou por seu sucessor, dentro de cinco anos

da data em que se tornar irrecorrível administrativamente a decisão condenatória, da data do pagamento ou da data em que se configurou a revelia, referentes à autuação anterior. (Redação dada pelo Decreto nº 6.032, de 2007)

No caso, contudo, ainda que mantida a obrigação acessória, não há que se falar em dolo, fraude ou má-fé, que necessitam da devida comprovação, não sendo suficiente a divergência da fiscalização quanto aos atos praticados pelo contribuinte, que não estão proibidos no ordenamento.

Neste espeque, impõe-se, também, o afastamento da qualificadora da multa de ofício aplicada, reduzindo esta ao seu patamar ordinário de 75%. Caso, entretanto, este não seja o entendimento da maioria dos membros deste Colegiado, deve-se, ao menos, reduzir a multa qualificada de 150% para 100%, tendo em que, com a superveniência da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, o percentual da Multa Qualificada, prevista no art. 44, I, § 1º da Lei nº 9.430/1996, passou a ser de 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de (i) rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas, (ii) reconhecer a perda do direito de o Fisco constituir o crédito tributário até a competência 10/2015, inclusive, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN e (iii) no mérito, dar provimento ao recurso voluntário interposto, cancelando-se o lançamento fiscal.

Assinado Digitalmente

Gregório Rechmann Junior

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Rodrigo Duarte Firmino, Redator designado

Com o mais profundo respeito às razões de decidir do ilustre conselheiro relator, **ouse divergir essencialmente por estar o contencioso em discussão diante de uma simulação com o fim de obter benefícios fiscais, que utilizou fraudulentamente de pessoas jurídicas vinculadas a trabalhadores para dissimular aquelas atividades essencialmente desempenhada por estes e inseridas “umbilicalmente” na cadeia de produção da recorrente**, conforme exhaustivamente descrito pela autoridade no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 46/108.

Os contratos das empresas prestadores de serviço apresentaram o mesmo padrão, conteúdo, cláusulas comuns, prazo de validade, **descrição genérica e padronizada do objeto**, pagamentos de diárias, alimentação, deslocamento, inclusive evidenciadas na escrituração contábil analisada pela autoridade. A fiscalização identificou que as empresas prestadoras têm sede empresarial localizada em endereço residencial.

Destaco, in casu, o uso sistemático de 274 pessoas jurídicas que somente se prestaram à sonegação escancarada da recorrente, dissimulando a realidade dos fatos para se furtrar ao financiamento da previdência social, conforme se vê claramente, fls. 59/72.

O TVF traz de modo detalhado a personalidade, habitualidade, subordinação (econômica, hierárquica e jurídica) demonstrando a remuneração dos segurados empregados, conforme se vê a fls. 75/79, bem como também o pagamento de prolabore aos diretores da recorrente, **utilizando mesmo *modus operandi*** (pessoas jurídicas vinculadas), fls. 81/96, inclusive na forma de complementação de salário dos trabalhadores, fls. 96/98, **evidenciando a higidez do lançamento do tributo previdenciário.**

A mim se torna clarividente a fraude à legislação previdenciária, conforme os próprios fundamentos trazidos na exação, em especial a nulidade do negócio jurídico, nos termos do art. 166, VI do Código Civil (Lei nº 10.406, de 2.002), pela evidenciada finalidade de burlar a Lei nº 8.212, de 1.991.

Aplicável ao caso o prazo decadencial previsto na regra geral, art. 173, I do Código Tributário Nacional (CTN), nos termos do precedente que abaixo transcrevo e utilizo como razão de decidir:

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (Súmula Carf nº 72)

Portanto, inexistente decadência nos créditos constituídos, incluindo-se para aqueles relativos às obrigações acessórias:

Lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN. (Súmula Carf nº 174)

Quanto ao argumento recursal que combate a aplicação da multa qualificada de 150%, entendo que a sanção foi corretamente imposta segundo os ditames legais e apontamentos do lançamento, contudo e em razão da nova redação dada ao art. 44, §1º *caput* e inc. VI da Lei nº 9.430, de 1996, conforme a Lei nº 14.689, de 2023, **entendo aplicável, nos termos do art. 106, II, c do CTN, a legislação posterior menos severa, já que inexistente registro nos autos de reincidência:**

(Lei nº 9.430, de 1996)

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 ou 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 majorado 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, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

(...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023) (grifo do autor)

(CTN)

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. (grifo do autor)

Assim, a sanção qualificada deve ser reduzida, *in casu*, ao patamar de 100%.

Entendo ainda descabida a dedução dos recolhimentos realizados pelas pessoas jurídicas contratadas, **haja vista a simulação do negócio jurídico e a fraude ao financiamento da previdência social**. No mais, entendo que o decidido na origem não merece reparo, donde manifesto também minha concordância, com fundamento no art. 114, §12, I, Anexo do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023

Portanto, concluo meu voto (i) por conhecer do recurso voluntário interposto; (ii) rejeitar as preliminares; (iii) afastar a prejudicial de decadência; (iv) para no mérito dar parcial provimento ao recurso voluntário de modo a reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%.

É como voto!

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino