



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	15504.729401/2016-17
ACÓRDÃO	3202-004.049 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VOGBR RECURSOS HÍDRICOS & GEOTECNIA LTDA E OUTRO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

PEJOTIZAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO.

Dá-se o nome de “pejotização” à situação em que o sujeito passivo mantém formalmente contratos com empresas prestadoras de serviços mas, de fato, tais serviços sejam executados pelos titulares dessas prestadoras, pessoas físicas, cujas remunerações não podem ser aproveitadas como créditos para dedução do montante devido a título de PIS e COFINS.

SOLIDARIEDADE.

Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO. RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI N. 14.689/2023. REDUÇÃO DE 150% PARA 100%.

Cabível a imposição da multa qualificada, prevista no artigo 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430/1996, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra na hipótese tipificada nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Na hipótese de existência de processo pendente de julgamento, seja administrativa ou judicialmente, tendo como origem auto de infração ora lavrado com base na regra geral de qualificação, a nova regra mais benéfica (art. 8º da Lei 14.689/2023) deve ser aplicada retroativamente, nos termos do artigo 106, II, “c” do CTN, *in casu*, reduzida ao patamar máximo de 100% do valor do tributo cobrado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, apenas para reduzir a multa qualificada 150% ao patamar de 100%.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente e Redator *ad hoc*

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Aline Cardoso de Faria, Joana Maria de Oliveira Guimaraes (substituto[a] integral), Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Wagner Mota Momesso de Oliveira, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Na condição de redator *ad hoc*, designado para formalizar o voto, passo a transcrever o relatório elaborado na minuta do voto proferido pela Conselheira Aline Cardoso de Faria, na reunião assíncrona de 19 de junho de 2026:

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto contra Acórdão proferido pela 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ/RPO), que julgou improcedente a Impugnação, em desfavor da Recorrente VOGBR RECURSOS HÍDRICOS & GEOTECNIA LTDA E OUTRO.

Quanto à origem, por bem relatar e resumir os fatos, adota-se parte do relatório do Acórdão recorrido:

Do Relatório Fiscal:

Trata-se de processo lavrado em 28/11/2016, e levado à ciência do sujeito passivo em 12/12/2016 por via postal (fls. 1.571/1.572) composto pelos seguintes Autos-de-Infração (AI):

- AI destinado ao lançamento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, regime não cumulativo, no valor total de R\$ 1.869.637,13 (um milhão, oitocentos e sessenta e nove mil, seiscentos e trinta e sete reais e treze centavos), incluindo o valor principal, juros de mora e multa de ofício qualificada.

- Al destinado ao lançamento da Contribuição para o PIS/PASEP, regime não cumulativo, no valor total de R\$ 406.006,74 (quatrocentos e seis mil, seis reais e setenta e quatro centavos), incluindo o valor principal, juros de mora e multa de ofício qualificada.

Conforme o Termo de Verificação Fiscal, (fls. 28/90), a atuada tem por objeto social atividades técnico-científicas, serviços profissionais de projetos, e assistência técnica relativos à geologia, geotecnia e engenharia civil. Para atender suas demandas, além dos empregados regularmente admitidos, a atuada também contava com profissionais contratados na condição de sócios de interpostas pessoas jurídicas, os quais foram caracterizados como segurados empregados ou contribuintes individuais à serviço da atuada, em atendimento ao princípio da primazia da realidade.

Notícia a existência de anterior procedimento fiscal relativo ao período de 2009 e 2010 no qual já restou caracterizada a situação novamente encontrada (processo 15504.721423/2014-77), resultando em parcelamento pela atuada do crédito tributário lançado. Transcreve partes do Relatório Fiscal daquela fiscalização, citando o caso da empresa GEABR, cujos sócios naquela ocasião foram caracterizados como segurados empregados, sendo que tal empresa continuou prestando serviços à atuada posteriormente, no período agora fiscalizado, sob as mesmas condições:

-Inicialmente, a sede da prestadora de serviços estava localizada no endereço residencial de um dos sócios que se retirou da sociedade, sendo então o endereço da prestadora transferido para uma sala comercial ao lado da atuada, não havendo separação física entre os espaços, nem despesas na contabilidade da prestadora com a locação dessa sala. Foi apresentado contrato de comodato de janeiro de 2011, pelo qual a sala em questão, pertencente a um sócio da atuada, fora cedida a título gratuito à prestadora. Despesas dessa sala referentes a condomínio, IPTU, taxa de incêndio e energia elétrica eram custeadas pela atuada.

- Sócios da GEABR são ex-empregados da atuada, ingressando na condição de sócios logo após rescindirem os contratos de trabalho, ou ainda mesmo antes dessa providência. Apesar da alteração no aspecto formal, verificou-se a continuidade dos trabalhos prestados por estas pessoas físicas na atividade-fim da atuada, pois se tratam de profissionais que atuam na área de geologia e engenharia civil. Mesmo os sócios da GEABR admitidos sem a prévia condição de empregados da atuada, são identificados na internet como membros de sua equipe técnica, com telefones e endereços eletrônicos da mesma. Estes sócios possuem cada um a participação societária equivalente a 0,01%, pertencendo os 99,9% restantes ao Sr.

André Eusébio de Souza, que também é sócio majoritário da atuada.

- A prestadora GEABR não possui empregados. Os serviços são prestados exclusivamente por seus sócios.

- As atividades da GEABR coincidem com as da atuada.

- Notas de prestação de serviços sequenciais comprovam que a GEABR prestava serviços exclusivamente para a atuada, exceção feita a uma única nota fiscal no período de 2011 e 2012, emitida em relação à IC Consultoria Ltda, mas que trata de serviços que seriam prestados pela atuada, conforme consta no respectivo contrato.

- A GEABR não demonstra preocupação com o mercado, pois não divulga seus trabalhos na internet.
- O contrato firmado entre a autuada e a GEABR é anterior à constituição formal desta prestadora, possui cláusulas imprecisas, sem a previsão de medições dos serviços ou dos valores correspondentes a estes serviços.
- A GEABR não tem em sua contabilidade qualquer registro referente a móveis, equipamentos ou veículos.
- O Sr. Moacir Amato Vaz de Melo é o contador responsável pela autuada e também pela GEABR.
- Despesas pessoais dos sócios da GEABR estão registradas na contabilidade da autuada.
- Sócios da GEABR aparecem como representantes da autuada em contratos firmados entre esta e seus clientes.
- A autuada custeava despesas com seguro de vida e planos de saúde dos sócios da GEABR.
- A Sra. Maíra Gama Pinheiro Leal, sócia da GEABR, atendeu a fiscalização para apresentar a documentação solicitada em relação à autuada.

Assim, com fundamento no artigo 118, I do CTN, artigo 229, § 2º do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, considerando que a GEABR foi criada com a finalidade de registrar formalmente trabalhadores que, de fato, trabalhavam para a autuada, e considerando a presença dos requisitos caracterizadores do vínculo empregatício (pessoalidade, onerosidade, não eventualidade e subordinação), a fiscalização caracterizou como segurados empregados a serviço da autuada as pessoas físicas relacionadas no quadro de fls. 85/86.

Além disso, 02 (dois) sócios da GEABR (quadro fls. 57) são, na verdade, sócios da autuada, pois constam nessa condição na 10ª alteração societária dessa empresa, sendo que parte do valor pago à GEABR era utilizada para complementar o pro labore desses profissionais.

Com relação à prestadora Pamaral, constatou-se mediante a análise do contrato firmado com a autuada que os serviços foram prestados pessoalmente pelo sócio dessa prestadora, sob as condições que caracterizam o vínculo empregatício. A prestadora não possuía empregados, seu sócio era beneficiário de seguro de vida oferecido pela autuada, os lançamentos contábeis da autuada mencionavam nominalmente as despesas com o sócio da prestadora (e não com esta empresa), as atividades da prestadora eram não eventuais (supervisão técnica executiva da obra), resultando em pagamentos mensais, o contrato de prestação de serviços estabelecia jornada de trabalho correspondente à carga horária prevista na legislação trabalhista (44 horas semanais), com horário definido, contemplando adicionais de 50% ou 100% para serviços que excedessem esse período. Pelos fatos expostos, o sócio da Pamaral também foi caracterizado como segurado empregado.

Esclarece que no procedimento fiscal não foi desconsiderada a personalidade jurídica das prestadoras, mas apenas caracterizadas as relações dos segurados diretamente com a atuada.

Assim, considerando que na apuração do valor devido ao PIS e a COFINS com incidência não cumulativa, o sujeito passivo pode descontar valores pagos a pessoas jurídicas prestadoras de serviços (previsão legal respectivamente na Lei 10.637/2002, artigo 3º, II¹ e na Lei nº 10.833/2003, artigo 3º, II²); considerando que no presente caso foi constatado que os serviços em questão não foram prestados pelas empresas prestadoras de serviços, mas diretamente pelos segurados e; levando em conta também que valores referentes a pagamentos a pessoas físicas não são passíveis de utilização como crédito dos tributos em questão (Lei 10.637/2002, artigo 3º, § 2º, I³ e Lei nº 10.833/2003, artigo 3º, § 2º, I⁴), os créditos referentes aos serviços prestados formalmente pelas prestadoras GEABR e Pamaral foram glosados, dando ensejo ao lançamento de ofício das contribuições não recolhidas.

1 Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

2 Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

¹ Art. 3o Do valor apurado na forma do art. 2o a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2o da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

² Art. 3o Do valor apurado na forma do art. 2o a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2o da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

³ § 2o Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão-de-obra paga a pessoa física;

⁴ § 2o Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão-de-obra paga a pessoa física;

3 § 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão-de-obra paga a pessoa física;

4 § 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão-de-obra paga a pessoa física;

Discorre sobre a qualificação da multa de ofício, fundamentada no artigo 72 da Lei nº 4.502/64, ante a constatação de prática fraudulenta por parte da autuada, caracterizada pelo expediente de contratar segurados empregados e contribuintes individuais por meio de interpostas pessoas jurídicas.

Ainda com base nos fatos relatados, foi atribuída a responsabilidade solidária ao Sr. André Eusébio de Souza, com fulcro no artigo 135, III do CTN⁵.

O Termo de Verificação Fiscal é encerrado com esclarecimentos e orientações aos sujeitos passivos quanto os elementos que integram aos autos e os procedimentos para regularização do débito ou apresentação de impugnação.

Impugnação:

A autuada interpôs impugnação tempestiva às fls. 1.591/1.629, na qual alega:

- O procedimento fiscal ofende o disposto no artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, por se tratar de contratação de pessoa jurídica prestadora de serviços intelectuais.

Nos termos do artigo 50 do Código Civil, compete privativamente ao Poder Judiciário a desconsideração da personalidade jurídica, caso verificada alguma irregularidade na prestação dos serviços em questão. Destaca que a desconsideração da personalidade jurídica importa em estender a responsabilidade pelas obrigações inadimplidas aos sócios da pessoa jurídica desconsiderada, e não a outras empresas. Discorre sobre as características dos serviços intelectuais, mencionando que o cumprimento dos contratos não pode ser confundido com subordinação.

- Aponta irregularidade na aferição indireta realizada, já que o caso concreto não se enquadra nas hipóteses contempladas no artigo 447 da IN RFB 971/2009⁶. O que se

⁵ Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

⁶ A aferição indireta será utilizada, se:

I - no exame da escrituração contábil ou de qualquer outro documento do sujeito passivo, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, da receita, ou do faturamento e do lucro;

II - a empresa, o empregador doméstico, ou o segurado recusar-se a apresentar qualquer documento, ou sonegar informação, ou apresentá-los deficientemente;

III - faltar prova regular e formalizada do montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil;

IV - as informações prestadas ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo não merecerem fé em face de outras informações, ou outros documentos de que disponha a fiscalização, como por exemplo:

a) omissão de receita ou de faturamento verificada por intermédio de subsídio à fiscalização;

b) dados coletados na Justiça do Trabalho, Delegacia Regional do Trabalho, ou em outros órgãos, em confronto

observa no caso é a divergência entre a fiscalização e a atuada quanto à classificação jurídica dos fatos, não se justificando o arbitramento, de modo que sua adoção torna inválido o lançamento.

- Improcede o valor utilizado como base de cálculo, pois, a fiscalização adotou a totalidade dos valores pagos como sendo a remuneração dos trabalhadores, quando deveria se restringir ao pro labore que essas pessoas físicas receberam, separando o respectivo valor daquele referente ao lucro distribuído, deduzindo-se, ao menos, a carga tributária suportada pelas prestadoras de serviços, inclusive decorrentes de retenções na fonte.

- Não se justifica a responsabilidade solidária atribuída ao sócio da atuada, pois, não restou comprovada qualquer ação dolosa, com excesso de poderes ou infração à lei, a par do simples não pagamento do tributo.

- A fiscalização não produziu provas capazes de sustentar as imputações com relação à caracterização dos vínculos empregatícios, baseando-se em duvidoso procedimento por amostragem, ficções e meras suspeitas.

- Parte das pessoas físicas consideradas pela fiscalização como segurados empregados jamais prestaram serviços à atuada, pois suas funções nas prestadoras não envolviam a realização da atividade fim.

- Defende a normalidade das condições contratuais apontadas pelo fisco como indicadoras da existência dos vínculos empregatícios. Afirma que as contratações das prestadoras justificava-se pelo alto grau de indeterminação das demandas relacionadas aos serviços da atuada, que exigiam eventualmente a contratação de outras pessoas jurídicas.

- Para comprovar a subordinação, seria necessária a apresentação de controles de horário, pedidos de folga ou relatórios diários de cumprimento de tarefas, elementos inexistentes no presente caso. Não se confunde a subordinação caracterizadora do vínculo empregatício com o dever de cumprir as condições pactuadas na contratação da prestação de serviços.

- Falta portanto, embasamento fático apto a sustentar as imputações fiscais, sendo que esta deficiência prejudica, inclusive, o exercício do direito de defesa da atuada.

com a escrituração contábil, livro de registro de empregados ou outros elementos em poder do sujeito passivo; c) constatação da impossibilidade de execução do serviço contratado, tendo em vista o número de segurados constantes em GFIP ou folha de pagamento específicas, mediante confronto desses documentos com as respectivas notas fiscais, faturas, recibos ou contratos.

§ 1º Considera-se deficiente o documento apresentado ou a informação prestada que não preencha as formalidades legais, bem como aquele documento que contenha informação diversa da realidade ou, ainda, que omita informação verdadeira.

§ 2º Para fins do disposto no inciso III do caput, considera-se prova regular e formalizada a escrituração contábil em livro Diário e Razão, conforme disposto no § 13 do art. 225 do RPS e no inciso IV do art. 47 desta Instrução Normativa.

§ 3º No caso de apuração, por aferição indireta, das contribuições efetivamente devidas, caberá à empresa, ao segurado, proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa corresponsável o ônus da prova em contrário.

§ 4º Aplicam-se às contribuições de que tratam os arts. 2º e 3º da Lei nº 11.457, de 2007, as presunções legais de omissão de receita previstas nos §§ 2º e 3º do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e nos arts. 40, 41 e 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

- Os serviços em questão se caracterizam como eventuais, vinculados à necessidade de contratação de empresas com habilitações atípicas no quadro de funcionários da atuada, para realização de serviços específicos. A duração dos contratos não descaracteriza a eventualidade, mormente quando se verifica que a GEABR prestou serviços no período em questão a outro tomador.

- A atuada contava na época com 65 (sessenta e cinco) segurados empregados, enquanto a GEABR possuía 15 (quinze) integrantes, o que demonstra a inexistência da intenção por parte da atuada de camuflar vínculos empregatícios, visando apenas contratar um corpo técnico altamente especializado.

- Nada existe de irregular na formação de uma empresa prestadora de serviços por profissionais que desempenharão suas atividades sem o concurso de empregados, sendo lícito também que prestem serviços por determinado período a apenas um cliente. Cita caso de um dos sócios da GEABR (Fábio Soares Magalhães) que no período em questão também era sócio de outra empresa, prestando serviços a outros tomadores.

- Inexiste histórico de sócios da GEABR buscando perante a Justiça do Trabalho o reconhecimento de vínculo empregatício com a atuada.

- A opção dos profissionais da GEABR de associarem seus nomes à equipe da VOGBR, decorre da valorização mercadológica em virtude do renome da atuada.

- Seguro de vida e plano de saúde não são benefícios de cunho trabalhista, não possuindo natureza salarial. Além do mais, o custeio do plano de saúde dos sócios da GEABR era suportado por esta empresa.

- A onerosidade decorre dos contratos firmados, e não de relações empregatícias da mesma forma que o reembolso de despesas não caracteriza vínculos empregatícios.

- Considerando que os serviços técnicos específicos contratados junto às prestadoras enquadravam-se na elaboração de projetos mais amplos, não há que se falar na inclusão dos sócios das prestadoras na estrutura organizacional da atuada para fins de caracterização de vínculos empregatícios.

- Com relação à prestadora Pamaral, reprisa argumentos anteriormente apresentados pelos quais entende não restar caracterizado também neste caso o vínculo empregatício (serviços prestados de forma pessoal, concessão de seguro de vida, reembolso de despesas, pagamento dos valores estabelecidos em contrato não sustentam as imputações fiscais). Os serviços foram prestados de forma descontínua, eventual, sem exclusividade, subordinação, nem pessoalidade.

- Não existem elementos convincentes para a qualificação da multa de ofício. Indícios e meras suspeitas não são suficientes à comprovação inequívoca do intuito de fraude. Todas as movimentações relativas às prestadoras estão devidamente escrituradas e não foram omitidas da fiscalização, existindo apenas a divergência de entendimento quanto ao enquadramento jurídico dos fatos.

- O parcelamento da autuação anterior não importa em reconhecimento das alegações fiscais. Além disso, quando realizada a fiscalização anterior, em 2013, já havia se passado

o período referente ao presente lançamento (2011 e 2012), não sendo correta a afirmação da fiscalização de que a autuada, após a primeira fiscalização, continuou a adotar a prática irregular.

Ao final, requer o acolhimento de seus argumentos e a procedência da impugnação.

Devidamente cientificado às fls. 1.577/1.581, o responsável solidário não apresentou impugnação.

É o relatório.

Em decisão por unanimidade, a 9ª TURMA/DRJ/RPO votou para julgar improcedente a Impugnação, mantendo o crédito tributário em litígio, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL -COFINS PEJOTIZAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO.

Dá-se o nome de “pejotização” à situação em que o sujeito passivo mantém formalmente contratos com empresas prestadoras de serviços mas, de fato, tais serviços sejam executados pelos titulares dessas prestadoras, pessoas físicas, cujas remunerações não podem ser aproveitadas como créditos para dedução do montante devido a título de PIS e COFINS.

SOLIDARIEDADE.

Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

MULTA QUALIFICADA.

A multa de ofício será qualificada quando verificada a ocorrência de conduta dolosa caracterizada como sonegação, fraude ou conluio.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário no qual ratifica os argumentos trazidos na peça impugnatória e requer que se reforme a decisão da Delegacia de Julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe**, Redator *ad hoc*.

Na condição de redator *ad hoc*, designado para formalizar o voto, passo a transcrever o voto elaborado pela Conselheira Aline Cardoso de Faria, na reunião assíncrona de 19 de junho de 2026, registrado no módulo de julgamento do sistema e-Processo:

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os pressupostos legais de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.

Quanto a alegada impossibilidade de desconsideração da personalidade jurídica, verifica-se que a questão se imbrica com o próprio fundamento da exigência fiscal.

Assim, por se confundir com o mérito da controvérsia, a matéria supramencionada será examinada em conjunto com as demais razões recursais.

Isto posto, passa-se à análise do mérito.

I – Do mérito

Inicialmente, a Recorrente argui ofensa ao artigo 129 da Lei 11.196/2005, alegando que o caso presente trata da prestação de serviços intelectuais por meio de pessoa jurídica, situação na qual, nos termos do artigo 50 do Código Civil, compete privativamente ao Poder Judiciário a desconsideração da personalidade jurídica da prestadora, caso constatada qualquer irregularidade.

Não lhe assiste razão.

Nos termos do art. 142, do CTN a autoridade administrativa possui competência para constituir o crédito tributário:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

In casu, não se pode utilizar o artigo 129 da Lei nº 11.196/2005 para impor óbice ao trabalho fiscalizatório quando constatado que a situação formal não se coaduna com a verdade dos fatos, conforme esclarece o Acórdão recorrido:

Também é equivocado o entendimento da autuada ao afirmar que, uma vez constatadas irregularidades, caberia apenas direcionar a responsabilidade tributária aos sócios da prestadora. A fiscalização deve proceder de acordo com a realidade encontrada e assim, uma vez constatado que os trabalhadores que compõem o quadro societário das prestadoras estão, de fato, vinculados à autuada, correto o procedimento de efetuar o lançamento de ofício de acordo com o contexto fático verificado.

Esta conclusão, nada mais é que a consagração do princípio da primazia da realidade sobre a forma no Direito Tributário, em atenção ao qual, o artigo 229, §2º do RPS8 confere à autoridade fiscal a competência para dar ao segurado empregado - quando

formalmente considerado de outra maneira - o adequado tratamento à luz da legislação tributária e previdenciária.

E ainda em relação ao artigo 229, §2º do RPS, quanto ao questionamento de sua legalidade pela autuada, cabe registrar que referida norma encontra-se em vigência, e não cabe à Administração Pública deixar de aplicá-la, pois, toda atividade administrativa passase na esfera infra-legal e as normas jurídicas, quando emanadas do órgão legislador competente, gozam de presunção de constitucionalidade e legalidade, bastando sua mera existência para inferir a sua validade.

Sobre a alegação de inconstitucionalidade do artigo 229, §2º do RPS como fundamento do crédito tributário lançado, importa rememorar que nos termos da Súmula Carf nº 2 este E. Conselho “não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

I.1 Ausência dos requisitos fáticos-jurídicos para caracterização da relação de emprego

Em diversas passagens da peça recursal a Recorrente sustenta que para constituição do crédito tributário de Pis e Cofins, objeto dos autos em epígrafe, a fiscalização não produziu provas aptas, senão vejamos:

Em nenhum momento trouxe a Fiscalização provas capazes de atestar que as pessoas físicas apontadas no Relatório Fiscal prestaram serviços de forma a caracterizar relação de emprego nem se apresentou qualquer evidência de que atuavam na execução de serviços para as contratantes do Recorrente como seu representante. Também não trouxe a Fiscalização prova da existência de pagamento de verbas exclusivamente trabalhistas (férias, 13º salário, v.g), controle de pontos ou relatórios diários do cumprimento de tarefas determinadas pelo Recorrente.

(...)

Não conseguindo demonstrar a efetiva prestação de serviços por parte dos sócios das empresas contratadas, não pode a Fiscalização desconsiderar sua personalidade jurídica e atribuir à prestação de serviços um caráter de pessoalidade que, na prática, não existe. Na verdade, o absurdo dessa presunção de que houve prestação de serviços de uma pessoa pelo simples fato de constar seu nome no contrato social, nada mais fez do que admitir o fato de que o serviço era prestado por pessoa jurídica e não por pessoa física.

(...)

O Fisco se pauta na existência de elementos que caracterizariam o vínculo empregatício em genéricas alegações, tais como possuírem idêntico endereço e contador, contratos padronizados e forma resumida, além da inexistência de previsão de deveres da contratante. Ora, por se tratar o contrato de prestação de serviços de modalidade típica, prevista e regulamentada pelos artigos 593 a 609 do Código Civil é comum que os pactos sejam elaborados com base em modelos, onde pouco é alterado de um prestador de serviços a outro, não servindo tal constatação de prova para demonstrar a existência de vínculo empregatício.

(...)

Desse modo, observa-se que há vários supostos fatos constatados pela Fiscalização que não passam de presunções e conclusões equivocadas retiradas de uma análise assistemática da documentação.

A falta de suporte fático adequado não apenas retira a fé das afirmações lançadas no Relatório Fiscal, mas também prejudica o direito de defesa do Recorrente, uma vez que não se sabe ao certo qual o fundamento das imputações feitas a ele. Tal comportamento da administração pública fere, portanto, os deveres de observância aos princípios da legalidade, da publicidade e da moralidade (art. 37, caput, da CRFB/1988) e constitui violação ao direito de ampla defesa, garantido constitucionalmente aos administrados, nos termos do art. 5º, inc. LV, da CRFB/88.

Nada obstante, conforme esclarecido pela Recorrente à fl. 1920, verifica-se que sob a infração objeto do processo em epígrafe foram lavrados dois processos distintos (nº 15504.729400/2016-72 Contribuição Previdenciária e o nº 15504.729401/2016-17 PIS/COFINS), baseados nos mesmos elementos de prova e decorrentes do mesmo procedimento de fiscalização.

Desta feita, considerando que o processo nº 15504.729400/2016-72, julgado em 5 de março de 2026, pela 2ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária, sob relatoria da Conselheira Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, o presente voto adota como razão de decidir os mesmos fundamentos explanados no Acórdão nº 2402-013.454, a seguir reproduzidas:

A discussão central consiste em verificar se o conjunto probatório constante dos autos é suficiente para caracterizar vínculo empregatício entre a Recorrente e os profissionais formalmente vinculados às pessoas jurídicas GEABR e PAMARAL, legitimando a reclassificação dos valores pagos e a consequente exigência das contribuições previdenciárias lançadas.

(...)

À luz das premissas anteriormente delineadas, a controvérsia não se resolve pela simples constatação de que os serviços foram prestados por intermédio de pessoa jurídica, tampouco pela natureza intelectual das atividades desenvolvidas.

Como visto, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal reconhece a legitimidade da terceirização, inclusive de atividade-fim, bem como a constitucionalidade do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, que admite a prestação de serviços intelectuais sob regime jurídico próprio das pessoas jurídicas. Não se pode, portanto, presumir a ilicitude da contratação apenas em razão da constituição de sociedade por profissionais anteriormente empregados da contratante.

Com efeito, elementos como identidade de endereço, exclusividade na prestação de serviços, ausência de reclamação trabalhista, concessão de benefícios ou mesmo a circunstância de terem os profissionais anteriormente mantido vínculo empregatício com a Recorrente não são, isoladamente considerados, suficientes para descaracterizar a validade da contratação por intermédio de pessoa jurídica, especialmente diante do atual entendimento jurisprudencial sobre a matéria.

Todavia, o caso concreto apresenta peculiaridade que ultrapassa tais circunstâncias.

Conforme demonstrado nos autos, a GEABR foi constituída por ex-empregados da Recorrente para prestar serviços essencialmente a esta. Até esse ponto, a situação mostra-

se compatível com a reorganização lícita da atividade produtiva, nos termos admitidos pelo Supremo Tribunal Federal.

Assim, o aspecto que singulariza a hipótese reside na própria estrutura societária da GEABR.

Verificou-se que, ao longo de todo o período fiscalizado, a referida pessoa jurídica teve como sócio ou sócios majoritários — com participação mínima de 80% das quotas sociais — pessoas que igualmente integravam o quadro societário da Recorrente.

Conforme se extrai dos documentos acostados aos autos, os Srs. André Euzébio de Souza e Paulo Ricardo Behrens da França, bem como a Sra. Patrícia de Oliveira Giffoni figuravam como sócios da Recorrente, conforme se verifica do quadro societário constante de seu contrato social:

SÓCIOS	%	QUOTAS	TOTAL R\$
André Euzébio de Souza	84,00	420.000	420.000,00
José Mendo Mizaél de Souza	1,00	5.000	5.000,00
Patrícia de Oliveira Giffoni	5,00	25.000	25.000,00
Paulo Ricardo Behrens da França	10,00	50.000	50.000,00
Totais	100,00	500.000	500.000,00

Após a constituição da GEABR, ao longo de suas sucessivas alterações contratuais, passaram a integrar o quadro societário dessa pessoa jurídica, além dos profissionais que anteriormente eram empregados da Recorrente, os mesmos Srs. André Euzébio de Souza e Paulo Ricardo Behrens da França, bem como Sra. Patrícia de Oliveira Giffoni, conforme exemplificativamente demonstrado na 10ª Alteração Contratual:

SÓCIOS	QUOTAS	VALOR	%
ANDRÉ EUZÉBIO DE SOUZA	8.988	8.988,00	99,88
MALDA GAMA FINEIRO LEAL	1	1,00	0,01
JOANA ANGELICA RESENDE DE ANDRADE ROCHMAN	1	1,00	0,01
SAMUEL SANTANA PAES LOURES	1	1,00	0,01
MARCUS FELIPE MATOS CRUZ	1	1,00	0,01
BRASILEU AGNALDO PEREIRA	1	1,00	0,01
ANDRÉ OLIVEIRA GUTMANN	1	1,00	0,01
FABIO SOARES MAGALHAES	1	1,00	0,01
WILSON GANDINI LUGÃO	1	1,00	0,01
VANDERLUCIO BRANDÃO FERREIRA	1	1,00	0,01
JOSÉ MÁRIO QUEIROGA MAFRA	1	1,00	0,01
LUCAS RAFAEL DE FARIA LEITE	1	1,00	0,01
DENISE LEITOGUINHO ROSSI	1	1,00	0,01
TOTAL	9.000	9.000,00	100,00

Verifica-se do referido quadro que o Sr. André Euzébio de Souza, além de sócio da Recorrente, figurava como sócio majoritário da GEABR. Nas alterações posteriores, ainda que tenha havido substituição nominal do sócio majoritário, a participação foi assumida por outros sócios da própria Recorrente, mantendo-se a concentração de, no mínimo, 80% das quotas sociais em favor de integrantes do quadro societário da Recorrente, restando participação meramente residual aos demais sócios.

Em tal contexto, compromete-se de forma significativa a autonomia societária da GEABR, fragilizando a premissa de independência econômica que fundamenta a licitude da contratação entre pessoas jurídicas distintas.

A liberdade organizacional assegurada pelos princípios da livre iniciativa e da livre concorrência pressupõe a existência de sujeitos jurídicos efetivamente autônomos, dotados de independência decisória e patrimonial. Quando, porém, a sociedade prestadora de serviços é majoritariamente controlada por sócio da própria contratante, a relação deixa de refletir contratação entre entes independentes e passa a se aproximar de reorganização interna da própria estrutura empresarial.

A isso soma-se o fato de que a totalidade da receita declarada pela GEABR decorria da prestação de serviços à Recorrente, circunstância que, aliada ao controle societário cruzado, evidencia relação de dependência econômica estrutural.

Nessas condições, a interposição da pessoa jurídica não se revela mera opção legítima de organização produtiva, mas instrumento formal que esvazia a alteridade necessária à caracterização de efetiva terceirização, comprometendo a autonomia negocial que justificaria a não incidência das contribuições sobre os valores pagos.

Dessa forma, embora superados diversos fundamentos tradicionalmente invocados para descaracterizar a pejetização — à luz da evolução legislativa e jurisprudencial sobre o tema — , o conjunto probatório relativo à GEABR demonstra que a estrutura adotada não traduzia relação entre pessoas jurídicas autônomas, legitimando a reclassificação promovida pela fiscalização. (Grifou-se).

Assim, o arcabouço legislativo e a jurisprudência consolidada reconhecem a plena legitimidade da prestação de serviços por intermédio de pessoas jurídicas ou outras formas admitidas em lei, não se exigindo, para tanto, a constituição de vínculo empregatício regido pela CLT. Todavia, tal possibilidade não constitui salvo-conduto para a utilização de estruturas formais que desvirtuem sua finalidade, com o propósito de dissimular relações de emprego. É sob essa perspectiva que passo à análise do caso concreto. (Grifou-se).

Firmada a premissa de que é legítima a prestação de serviços por intermédio de pessoas jurídicas ou outras formas admitidas em lei, não se exigindo, para tanto, a constituição de vínculo empregatício regido pela CLT, o voto condutor destaca que tal possibilidade não autoriza a utilização de estruturas formais com o propósito de dissimular as relações de emprego.

Feitas essas considerações, verifica-se que o mérito do processo administrativo ora em análise consiste na (im)possibilidade de creditamento de despesas ao Pis e Cofins consideradas existentes e/ou não declaradas em EFD - Contribuições e/ou não comprovados no curso da ação fiscal.

Os serviços dos créditos das contribuições ao Pis e de Cofins glosados estão discriminados nos Blocos F100 e A100 da EFD – Contribuições, e na Planilha 09 - Serviços Não Creditórios da Cofins e PIS anexa aos autos. Os correspondentes valores são aqueles constantes da Planilha 08 – Bloco A100 – Serviços Contratados e da Planilha 07 – Bloco F100 – Serviços Contratados.

Em sede de Impugnação, a Recorrente se insurgiu contra o lançamento fiscal alegando, que nos termos do seu contrato social exerce atividades múltiplas, incluindo-se a prestação de serviços, razão pela qual, de acordo com a hodierna interpretação do princípio da cumulatividade, teria direito ao creditamento integral das despesas glosadas.

Em seu entendimento, as despesas foram glosadas simplesmente porque a fiscalização não realizou o cotejo das atividades desenvolvidas pela Recorrente em consonância com o objeto do seu contrato social.

Nessa toada, a Recorrente discorre sobre as disposições das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, sobre a vinculação da administração tributária ao Resp. 1.221.170/PR para concluir que o Auto de Infração foi lavrado aplicando-se as Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004 aliada a uma interpretação literal e restritiva do conceito de insumo.

Adicionalmente, cita a jurisprudência deste E. Carf (Acórdão nº 9303-009.940, datado de 18/09/2019 e Acórdão nº 3301-003.874, datado de 28/07/2017).

Feitas estas breves considerações, observa-se que tanto na peça impugnatória (fl. 942), quanto no recurso voluntário (fl. 1043) a Recorrente contesta especificamente as seguintes glosas: a) comissões (marketplace); b) assistência técnica; c) tarifas pagas às administradoras de cartões de crédito; d) manutenção; e) serviços de terceiros (vigilância, auditoria, advogados, etc.); f) montagem de móveis; g) serviço de telecomunicação; h) propaganda e publicidade; i) vale alimentação e refeição; e, j) depreciação do ativo imobilizado.

Ao analisar a questão, a DRJ manifestou-se pela improcedência da impugnação e manutenção integral do crédito tributário exigido sob fundamento de que nos termos legais inexistia a possibilidade de creditamento de insumos na atividade comercial.

No Recurso Voluntário, a Recorrente pontua que os lançamentos contábeis entregues à fiscalização são suficientes para atestar que, além da atividade comercial, exerce a atividade de prestação de serviços e reitera que as glosas devem ser revertidas.

Nada obstante, nos termos dos art. 15 e 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, compete à Recorrente instruir o processo administrativo fiscal com os documentos para comprovar suas alegações e os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

In casu, conforme se depreende da documentação acostada aos autos, a Recorrente exerce a atividade comercial, conste no seu contrato social, que também pode se dedicar à prestação de serviços. Nessa senda, caberia a Recorrente esclarecer, de forma individualizada, porque todas as glosas procedidas pela fiscalização não estariam corretas, bem como comprovar a veracidade de suas alegações mediante a apresentação da escrituração contábil e dos documentos que lhe dão suporte. Seria essencial segregar as despesas e vinculá-las a respectiva atividade desempenhada, sob pena de inviabilizar a análise se se trata de atividade comercial ou prestação de serviços.

Nesse sentido, ao constatar que a Recorrente não aproveitou o momento adequado (Impugnação) para fazer prova de suas alegações, a DRJ havia se manifestou nos seguintes termos:

Por este motivo, não pode ser acolhida a singela tática de alegar que todas as despesas glosadas pela fiscalização se adequam ao princípio da não cumulatividade, sem pontuar quais os motivos de fato e de direito em que se fundamenta seus argumentos. (Fl. 998).

Portanto, neste aspecto não há reforma a ser feita no Acórdão recorrido.

No que tange as glosas especificamente contestadas no recurso voluntário (fl. 1043), observa-se que são idênticas aquelas já reproduzidas na Impugnação, não havendo nenhum documento adicional a ser apreciado.

Desta feita, a questão se encerra na possibilidade da tomada de créditos das despesas incorridas em a) comissões (marketplace); b) assistência técnica; c) tarifas pagas às administradoras de cartões de crédito; d) manutenção; e) serviços de terceiros (vigilância, auditoria, advogados, etc.); f) montagem de móveis; g) serviço de telecomunicação; h) propaganda e publicidade; i) vale alimentação e refeição; e, j) depreciação do ativo imobilizado, por empresa dedicada a atividade comercial.

É consabido que é vedada a apropriação de créditos relativos aos bens e serviços não aplicados à produção ou fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros, tal como disciplina os arts 3º(s) das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

Outrossim, de acordo com o conceito de insumo definido pelo STJ do Resp. 1.221.170/PR, e, esclarecido no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018 inexistente insumo na atividade comercial para efeitos de apuração de créditos referentes a contribuições ao Pis e Cofins.

No caso dos autos, a Recorrente empreende alegações genéricas sobre a natureza dos serviços prestados e não anexa qualquer prova suficiente para modificar o lançamento efetuado pela fiscalização e corroborado pela DRJ.

Quanto as despesas relativas à depreciação dos bens do ativo imobilizado, conforme verificado pela DRJ não houve nenhuma glosa neste item:

Quanto as alegações da defesa pertinentes à depreciação do ativo imobilizado e ao seu direito de aplicar a alíquota zero de PIS e Cofins nos produtos objeto do incentivo fiscal do art. 28 da Lei nº 11.196, de 2005, descabendo, assim, a anulação dos créditos, da análise da informações constantes da “planilha 9”, que traz relacionada todas as glosas promovidas pela fiscalização, verifico que não houve nenhuma glosa referente as aludidas rubricas. Portanto, referidas alegações não serão objeto do presente litígio. (fl. 1002).

Pelo exposto, não há reforma a ser feita no Acórdão recorrido.

I. 1. Da multa de ofício

No caso dos autos, conforme consta no Auto de Infração (fls. 2 – 26), em razão do desconto indevido de créditos na apuração das contribuições ao Pis e Cofins foi aplicada multa ao percentual de 150%, com fulcro no art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

A DRJ manteve a multa aplicada sob o seguinte entendimento:

(..) a atuada agiu deliberadamente com o intuito de fraudar a legislação, entabulando junto a seus trabalhadores pessoas físicas, contratações fraudulentas de pessoas jurídicas prestadoras de serviços. Essa prática foi ostensivamente adotada resultando em situações reais que são flagrantemente diversas do que estava sendo formalizado nos documentos elaborados.

(...)

Portanto, correta a tipificação realizada pela fiscalização, não havendo motivo para a retificação da multa de ofício qualificada com fulcro no artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430/96 e artigo 72 da Lei nº 4.502/64 nem para o afastamento da solidariedade atribuída com fundamento no artigo 135, III do CTN.

Lado outro, a Recorrente argumenta que conforme consta do Relatório Fiscal, o lançamento se fundamenta na suposta comprovação de atitude dolosa no cometimento de sonegação e fraude, definidas nos dispositivos da Lei nº 4.502/64. Sustenta que no caso vertente não estão presentes os pressupostos necessários para a aplicação da multa qualificada, cita doutrina e jurisprudência e requer o cancelamento da penalidade no caso em análise, uma vez que o Fisco não se desincumbiu do ônus de provar a conduta dolosa praticada pelo Recorrente para ocultar da Fiscalização a ocorrência do fato gerador.

Neste aspecto, com a superveniência do art. 8º da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que deu nova redação ao art. 44, da Lei nº 9.430/96, a multa de ofício passou a ter seu percentual limitado ao teto de 100% (salvo casos de reincidência na infração tributária, o que não houve no presente processo):

“Art. 8º O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 44.

§ 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 no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

§ 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 VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)”

Assim, há que se reduzir a multa qualificada 150% para 100%, com suporte no artigo 106, II, “c”, do CTN (retroatividade benigna aplicável à sanção tributária posterior e menos severa), tendo em vista nova redação dada pelo artigo 8º da Lei nº 14.689, de 2023, ao artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto para dar parcial provimento ao Recurso Voluntário apenas para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100% com suporte no artigo 106, II, “c”, do CTN.

ACÓRDÃO 3202-004.049 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 15504.729401/2016-17

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe

DOCUMENTO VALIDADO