



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



<b>PROCESSO</b>	<b>15504.732665/2013-13</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2001-008.159 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	12 de dezembro de 2025
<b>RECURSO</b>	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTES</b>	TSA TECNOLOGIA DE SISTEMAS DE AUTOMACAO SA FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

**AUSÊNCIA DE NULIDADE. MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO. SUFICIÊNCIA.**

Não há nulidade do lançamento quando o Relatório Fiscal descreve de forma clara a metodologia, os fatos constatados e a fundamentação jurídica aplicada, possibilitando o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa. A individualização absoluta de cada ato praticado por cada prestador não constitui requisito de validade do lançamento previdenciário.

**BASE DE CÁLCULO. CORRELAÇÃO LÓGICA ENTRE OS VALORES CONSIDERADOS E A REMUNERAÇÃO APURADA. INEXISTÊNCIA DE AFERIÇÃO INDIRETA.**

A utilização dos valores declarados pelo próprio contribuinte na DIRF e documentos contábeis para fins de apuração da remuneração caracteriza procedimento regular de apuração direta. Não configurado o uso de faturamento bruto empresarial nem a inclusão indevida de tributos que não integram a base de cálculo das contribuições, afasta-se a alegação de vício material.

**AUTO DE INFRAÇÃO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR INTERMÉDIO DE PESSOAS JURÍDICAS. DESCONSIDERAÇÃO DA FORMA E RECONHECIMENTO DE VÍNCULO EMPREGATÍCIO. POSSIBILIDADE.**

Verificada, mediante análise fático-probatória, a prestação pessoal, habitual, remunerada e subordinada do trabalho por sócios de pessoas jurídicas contratadas, é legítima a desconsideração da forma jurídica adotada e o enquadramento dos trabalhadores como segurados empregados, nos termos do art. 12, I, da Lei nº 8.212/1991. A natureza intelectual, técnica ou científica das atividades desempenhadas não afasta a configuração do vínculo empregatício quando presentes os elementos caracterizadores da relação de emprego.

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO.** Dá-se o nome de “pejotização” à situação em que o sujeito passivo mantém formalmente contratos com empresas prestadoras de serviço, mas, de fato, tais serviços são executados pelos titulares dessas prestadoras em condições que caracterizam o vínculo empregatício. Nessas circunstâncias, deve o auditor-fiscal desconsiderar tais contratos, enquadrando esses trabalhadores como segurados empregados.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS (“PEJOTIZAÇÃO”). POSSIBILIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICAÇÃO DO NOVO PERCENTUAL (100%).** Comprovada, mediante elementos objetivos constantes do Relatório Fiscal, a utilização dolosa de pessoas jurídicas interpostas com o propósito de ocultar relações de emprego, suprimir contribuições e conferir aparência de prestação empresarial a serviços prestados pessoalmente por pessoas físicas, restam caracterizadas as condutas previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, autorizando a aplicação da multa de ofício qualificada. A interposição fraudulenta (“pejotização”) configura forma de sonegação e fraude apta a justificar a penalidade majorada, conforme art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996, na redação vigente à época dos fatos. Tratando-se de processo ainda não definitivamente julgado, aplica-se a retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “c”, do CTN, com incidência da penalidade menos gravosa introduzida pela Lei nº 14.689/2023, fixando-se a multa qualificada no percentual de 100%.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso de Ofício. Quanto do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar de ausência de motivação e vício em razão da ausência de correlação lógica entre os valores lançados e, no mérito, em dar-lhe parcial provimento, para adequar a aplicação da multa por descumprimento de obrigação principal e acessória aos moldes da Súmula CARF nº 196 para as competências de 01/2008 a 11/2008, como também para reduzir a multa de ofício de 150% para 100%, do valor da contribuição exigida para a competência de 12/2008, mantendo-se os demais termos do lançamento.

*Assinado Digitalmente*

**Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca – Relator***Assinado Digitalmente*

Ricardo Chiavegatto de Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Carlos Marne Dias Alves (substituto integral), Carmelina Calabrese (substituta integral), Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca, Lilian Claudia de Souza, Wilderson Botto, Ricardo Chiavegatto de Lima (Presidente) Ausente(s) o conselheiro(a) Raimundo Cassio Goncalves Lima, substituído pelo conselheiro Carlos Marne Dias Alves.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão proferida pelo Acórdão nº 12-82.671 (fls. 2675-2713) que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada pelo contribuinte.

O presente processo refere-se ao Procedimento Fiscal – COMPROT nº 15504.732665/2013-13, instaurado em face da empresa autuada, da qual resultaram os seguintes Autos de Infração, todos referentes ao período de 01/2008 a 12/2008, vejamos:

- 1- AIOP nº 37.376.285-2, no valor de R\$ 2.041.285,61 (dois milhões, quarenta e um mil, duzentos e oitenta e cinco reais e sessenta e um centavos), relativo às contribuições previdenciárias patronais e à contribuição destinada ao financiamento dos benefícios decorrentes dos riscos ambientais do trabalho;
- 2- AIOP nº 37.376.286-0, no valor de R\$ 166.327,68 (cento e sessenta e seis mil, trezentos e vinte e sete reais e sessenta e oito centavos), referente às contribuições devidas pelos segurados e não descontadas;
- 3- AIOP nº 37.376.287-9, no valor de R\$ 563.783,70 (quinhentos e sessenta e três mil, setecentos e oitenta e três reais e setenta centavos), relativo às contribuições devidas a outras entidades e fundos; e
- 4- AIOA nº 37.376.284-4 (CFL 68), no valor de R\$ 163.143,50 (cento e sessenta e três mil, cento e quarenta e três reais e cinquenta centavos), relativo à apresentação de GFIP com omissões e divergências.

Ciente da autuação, o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 2337-2360; 2426-2449 e 2557-2580) em 20/01/2014, alegando:

Preliminarmente, decadência das contribuições anteriores a 20/12/2008, com fundamento no art. 150, §4º, do CTN e na Súmula Vinculante nº 8.

Arguiu ainda nulidade por ausência de motivação fática, sustentando que a fiscalização limitou-se a afirmar genericamente a existência de pessoalidade, habitualidade, não eventualidade e subordinação, sem descrever condutas concretas capazes de caracterizar vínculo empregatício para fins previdenciários, tampouco apresentar provas

Incompetência material da fiscalização para descaracterizar contratos civis e reconhecer vínculo empregatício, afirmando tratar-se de competência exclusiva do Poder Judiciário.

No mérito, defendeu a improcedência das autuações, afirmando que a fiscalização não comprovou os requisitos caracterizadores da condição de segurado empregado, tendo se apoiado em presunções e ilações. Alegou ainda que os próprios documentos anexados à autuação demonstram a inexistência de pessoalidade, subordinação e habitualidade, pois os prestadores recebiam valores variáveis, apenas após a entrega dos serviços, e várias empresas possuíam ampla carteira de clientes, conforme DIRFs juntadas.

Questionou ainda a multa qualificada, afirmando inexistirem elementos que comprovem dolo específico, requisito indispensável à sua aplicação, e que sequer haveria certeza sobre a ocorrência dos fatos geradores. Reiterou tais argumentos também em relação ao AIOP nº 37.376.287-9 (terceiros) e ao AIOP nº 37.376.286-0 (segurados).

Quanto ao AIOA nº 37.376.284-4 (CFL 68) (fls. 2516-2529), alegou preliminarmente que, inexistindo obrigação principal, não subsiste a obrigação acessória, razão pela qual o julgamento deveria aguardar a conclusão dos demais autos. Sustentou ainda a ocorrência de dupla punição pelo mesmo fato e que a multa aplicada violaria os princípios da proporcionalidade, razoabilidade, isonomia, capacidade contributiva e não confisco.

A autuada apresentou petição requerendo retificação dos lançamentos relativos à prestadora LOGISA LTDA ME (Cláudio Magno do Carmo), em virtude da entrega de DIRFs retificadoras. Diante disso, foi determinada Diligência Fiscal (fls. 2650-2652) para que a autoridade lançadora se manifestasse sobre a base de cálculo utilizada, considerando que, no Anexo de fls. 1.356, a fiscalização havia utilizado os valores declarados no código 1708 da DIRF original, enquanto a DIRF retificadora havia deslocado tais valores para o código 5952, condizente com o Livro Razão e mais compatível com os registros contábeis da empresa.

A Auditoria-Fiscal, em resposta, concluiu pela necessidade de retificação do crédito tributário, reconhecendo que os valores declarados na DIRF retificadora refletiam de forma mais fiel a realidade dos pagamentos realizados no ano de 2008, destacando que a DIRF original estava em descompasso com os valores contabilizados e com as DIRFs dos anos seguintes. Assim,

procedeu à retificação das bases de cálculo relativas ao prestador Cláudio Magno do Carmo, reduzindo o crédito lançado de R\$ 2.171.660,00 (dois milhões, cento e setenta e um mil, seiscentos e sessenta reais) para R\$ 142.760,00 (cento e quarenta e dois mil, setecentos e sessenta reais), conforme planilha constante do Anexo IV (fls. 2658), observando o princípio da verdade material. A autuada foi cientificada do Despacho de Diligência Fiscal e requereu a homologação da retificação (fls. 2670-2671).

Paralelamente, o Relatório Fiscal manteve sua conclusão de que os profissionais contratados como pessoas jurídicas prestavam serviços com pessoalidade, subordinação, remuneração habitual e não eventualidade, estando as atividades executadas alinhadas à atividade-fim da empresa, o que, aliado à inexistência de empregados nas empresas contratadas e à execução direta dos serviços por seus sócios, caracterizaria relação de emprego nos termos dos arts. 2º e 3º da CLT e art. 12, I, da Lei nº 8.212/91. A fiscalização fundamentou ainda que adotou a multa mais benéfica ao contribuinte, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN, e que a GFIP foi apresentada com omissões de segurados e valores, ensejando a lavratura do AIOA (CFL 68).

Encerrada a diligência e juntados os elementos complementares, retornaram os autos para julgamento.

Em acórdão de fls. 2675-2713, a DRJ/SDR acatou a tese da decadência arguida em sede de liminar pelo recorrente quanto aos períodos 01/2008 a 11/2008, entendendo que, pelas provas apresentadas e de acordo com a legislação vigente, o prazo decadencial deve ser examinado à luz do art. 150, § 4º, e, portanto, no caso de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, havendo pagamento antecipado e inexistindo dolo, fraude ou simulação, vigora a regra especial do mencionado artigo, sendo inclusive esse o entendimento reafirmado pelo STJ no REsp 973.733/SC, de observância obrigatória pelo CARF nos termos do art. 62-A do RICARF.

No mérito remanescente, verifica-se que os AIOPs e o AIOA observam os limites legais do art. 142 do CTN, não prosperando a alegação de inconstitucionalidade, matéria insuscetível de exame na esfera administrativa.

No tocante à multa, o Relatório Fiscal aplicou corretamente a penalidade mais benéfica ao contribuinte, em atenção ao art. 106, II, “c”, do CTN. Ademais, a diligência fiscal realizada reconheceu a necessidade de retificação das bases de cálculo referentes aos pagamentos feitos ao prestador Cláudio Magno do Carmo, reduzindo o crédito lançado de R\$ 2.171.660,00 (dois milhões, cento e setenta e um mil, seiscentos e sessenta reais) para R\$ 142.760,00 (cento e quarenta e dois mil, setecentos e sessenta reais), com fundamento na DIRF retificadora e na verdade material, posição mantida pela DRJ.

Dessa forma, após reconhecida a decadência até a competência 11/2008, remanesceu válida apenas a competência 12/2008, a qual deve ser ajustada quanto ao código de levantamento para refletir a base de cálculo apurada na diligência dos Autos de Infração referentes ao sr. Cláudio Magno do Carmo, considerando a base de cálculo informada na

Resolução de Diligência Fiscal, nos termos definidos na planilha anexada às fls. 2713, abaixo colacionada:

**PLANILHA PARA RETIFICAÇÃO DOS DÉBITOS**

**DEBCAD 37.376.285-2 (EMPRESA E SAT)**

- Zerar as competências 01/2008 a 11/2008
- Alterar o levantamento CO2 da competência 12/2008 passando a base de cálculo de R\$ 287.500,00 para R\$ 12.500,00
- O valor devido do levantamento CO2 na competência 12/2008 vai passar de R\$ 60.375,00 para R\$ 2.625,00
- O valor total do débito vai ser alterado de R\$ 1.081.270,04 para R\$ 61.239,78

**DEBCAD 37.376.286-0 (SEGURADOS)**

- Zerar as competências 01/2008 a 11/2008
- Não vai haver alteração no valor devido da competência 12/2008 pois já havia sido aplicado a alíquota máxima por empregado.
- O valor total do débito vai ser alterado de R\$ 88.966,95 para R\$ 8.022,72

**DEBCAD 37.376.287-9 (TERCEIROS)**

- Zerar as competências 01/2008 a 11/2008
- Alterar o levantamento CO2 da competência 12/2008 passando a base de cálculo de R\$ 287.500,00 para R\$ 12.500,00.
- O valor devido do levantamento CO2 na competência 12/2008 vai passar de R\$ 16.675,00 para R\$ 725,00
- O valor total do débito vai ser alterado de R\$ 298.636,45 para R\$ 16.913,84

**DEBCAD 37.376.284-4 (FL 68)**

Como só vai até a competência 11/2008 o crédito vai ser exonerado.

O contribuinte interpôs Recurso Voluntário de fls. 2725-2747, bem como anexou aos autos memorial e sustentação oral, reiterando as teses de nulidade do auto de infração e impossibilidade de configuração da relação de emprego, tratando-se de terceirização, havendo, portanto, a impossibilidade de aplicação da multa de 150%, requerendo a improcedência do mencionado auto, consoante decisão proferida no processo 15504-732.666/2013-50. O requerente ainda se manifesta pelo não reconhecimento do Recurso de Ofício.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheiro **Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca**, Relator

**I – DA ADMISSIBILIDADE**

O Recurso Voluntário apresentado pelo sujeito passivo é tempestivo e atende aos demais requisitos, razão pela qual dele conheço e passo à sua análise.

**II – PRELIMINARMENTE****II.1 – NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO FÁTICA.**

A Recorrente sustenta que o Auto de Infração seria nulo por ausência de motivação fática, alegando que a autoridade fiscal teria se limitado a afirmar, de maneira genérica, a existência de pessoalidade, habitualidade, onerosidade e subordinação, sem indicar fatos concretos aptos a caracterizar vínculo empregatício nem identificar os elementos que teriam fundamentado a incidência das contribuições previdenciárias.

A preliminar não merece acolhimento.

Conforme consignado no acórdão nº 12-82.671, o Auto de Infração foi lavrado em estrita observância ao artigo 33, §§ 2º e 3º, da Lei nº 8.212/1991, aos arts. 232 e 233 do Decreto nº 3.048/1999, bem como aos arts. 113, 115 e 122 do CTN.

Esses dispositivos disciplinam o dever legal da fiscalização de constituir o crédito tributário a partir dos elementos materiais colhidos no procedimento fiscal e constantes do Relatório Fiscal, o que efetivamente ocorreu.

Conforme se depreende do Relatório de Lançamento, a autoridade fiscal explicitou a metodologia utilizada, identificou os prestadores, indicou pagamentos, analisou documentos e demonstrou o enquadramento jurídico aplicado, atendendo plenamente ao requisito de motivação previsto no art. 10, III, do Decreto nº 70.235/1972.

É importante ressaltar que o CARF possui entendimento firme de que não se exige descrição exaustiva de cada ato praticado individualmente por cada prestador, bastando que o conjunto probatório se revele suficiente para caracterizar a hipótese de incidência, nos termos do art. 142 do CTN, o que foi constatado inclusive pela DRJ. Veja-se o dispositivo, *in verbis*:

**CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

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.

No caso em comento, a análise do Relatório Fiscal demonstra, de forma consistente, que os profissionais contratados por meio de pessoas jurídicas, inclusive os próprios sócios dessas empresas, exerciam atividades com todos os elementos fático-jurídicos configuradores do vínculo empregatício, conforme art. 3º da CLT e art. 12, I, da Lei nº 8.212/1991, reiterando que:

[...] De acordo com as circunstâncias amplamente expostas ao longo deste Relatório Fiscal, os profissionais (sócios das pessoas jurídicas contratadas) se encontravam inquestionavelmente à disposição da Fiscalizada, se não cumprindo ordens, cumprindo suas determinações para a realização de sua atividade-fim, de forma contínua e por conta e risco da contratante TSA TECNOLOGIA. Caracteriza-se, nessa situação, a interferência do poder jurídico do empregador (TSA) no procedimento de seus empregados (sócios das pessoas jurídicas), visando à manutenção e adequação de suas atividades em favor do empreendimento da empresa contratante, a TSA TECNOLOGIA.[...]

[...] A subordinação jurídica, no caso da fiscalizada, decorria do contrato de trabalho por meio do qual o prestador de serviço na pessoa do sócio (empregado) passava a se sujeitar aos comandos e objetivos da TSA TECNOLOGIA (empregador). Esta, por sua vez, definia quais e quando as tarefas e projetos — atividades fins da contratante— necessitavam e deviam ser executadas. Em função disso, após designar o trabalhador, sócio da pessoa. Assim, não prospera a alegação do contribuinte de ausência de comprovação quanto à existência de segurados empregados.

Deste modo, a fiscalização verificou que a prestação dos serviços ocorria por pessoas físicas, e não pelas pessoas jurídicas contratadas, evidenciando que a constituição dessas empresas era dispensável para a execução das atividades. **Os serviços eram desempenhados por profissionais específicos, escolhidos por sua expertise técnica, o que confirma o requisito da pessoalidade.**

Também restou comprovado **que tais profissionais atuavam de forma contínua, emitindo notas fiscais mensais e sucessivas, desempenhando funções diretamente relacionadas à atividade-fim da empresa contratante, o que caracteriza a não eventualidade e a natureza habitual do vínculo.**

A fiscalização igualmente demonstrou a **existência de remuneração mensal, mascarada sob a forma de pagamento a pessoas jurídicas, mas que, na essência, representava contraprestação pelo trabalho realizado pelas pessoas físicas.**

Por fim, **as provas colhidas evidenciam clara subordinação jurídica, pois os profissionais, embora de alto nível técnico, estavam sujeitos às diretrizes, designações e necessidades operacionais da contratante, que determinava os projetos, atividades e prazos a serem cumpridos.** O fato de a prestação dos serviços ocorrer fora das dependências da empresa ou sem exclusividade não afasta a configuração do vínculo, conforme art. 6º da CLT.

O conjunto probatório demonstra, **portanto, que os sócios das pessoas jurídicas prestadoras de serviços atuavam como empregados da TSA Tecnologia, reunindo os requisitos de pessoalidade, habitualidade, subordinação e remuneração,** tornando inequívoca sua classificação como segurados empregados para fins previdenciários.

Além disso, em sua argumentação o recorrente tenta transpor para a esfera administrativa fiscal exigências próprias do Direito do Trabalho, como a análise judicial individualizada do vínculo empregatício, o que não encontra respaldo na legislação previdenciária.

Conforme se depreende do Relatório Fiscal, a autoridade fazendária não declarou vínculo empregatício, mas identificou fatos com repercussão tributária, no exercício da competência do art. 33, §1º da Lei nº 8.212/1991. A apuração da natureza jurídica das operações para fins contributivos não se confunde com a competência do Judiciário para julgamento de ações trabalhistas.

#### **Lei 8.212/91**

**Art. 33.** À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos.

**§ 1º** É prerrogativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, o exame da contabilidade das empresas, ficando obrigados a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados o segurado e os terceiros responsáveis pelo recolhimento das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a outras entidades e fundos.

Quanto ao argumento de que prestadores atuavam simultaneamente para outras empresas, tal fato, como já reconhecido em reiteradas decisões deste Conselho, não descaracteriza a possibilidade de prestação de serviços com habitualidade e pessoalidade.

A DIRF apenas demonstra que houve faturamento para terceiros, mas não elide a materialidade verificada pela fiscalização, tampouco constitui prova suficiente para afastar os critérios utilizados no lançamento.

No tocante à alegação de suposto equívoco quanto à sequência de notas fiscais, a DRJ foi precisa ao concluir que eventuais divergências formais não prejudicaram a identificação dos fatos geradores nem comprometeram a compreensão do lançamento. O relatório fiscal qualificou adequadamente os serviços prestados, os pagamentos efetuados e os períodos de apuração, atendendo ao comando do art. 37 da Lei nº 8.212/1991.

#### **Lei 8.212/91**

**Art. 37.** Constatado o não-recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas nesta Lei, não declaradas na forma do art. 32 desta Lei, a falta de pagamento de benefício reembolsado ou o descumprimento de obrigação acessória, será lavrado auto de infração ou notificação de lançamento.

A invocação genérica de violação à ampla defesa e ao contraditório tampouco prospera. O Recorrente teve pleno acesso aos autos, apresentou documentos, interpôs impugnação e recorreu, não havendo qualquer demonstração de prejuízo, requisito indispensável para o reconhecimento de nulidade segundo a jurisprudência consolidada deste Conselho.

No mais, conforme se depreende do acórdão 12-82.671, este, destacou que a materialidade do crédito tributário foi devidamente demonstrada, afastando a alegação de incerteza da hipótese de incidência. A fiscalização identificou pagamentos a prestadores, apurou valores, analisou declarações (inclusive DIRFs) e confrontou dados contábeis.

A existência posterior de divergências sanadas em diligência fiscal, como no caso do prestador Cláudio Magno do Carmo que resultou em retificação de bases de cálculo e redução substancial do crédito demonstram exatamente o contrário do que alega o recorrente: **a fiscalização atuou com precisão, observando o princípio da verdade material.**

Assim, não subsiste a alegação de nulidade. O Auto de Infração foi adequadamente motivado, descrito e instruído, observando a legislação aplicável e permitindo o pleno exercício da defesa. As razões recursais não apresentam elementos capazes de afastar as conclusões alcançadas pela DRJ, que apreciou corretamente o conjunto probatório.

## **II.2 – NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. VÍCIO EM RAZÃO DA AUSÊNCIA DE CORRELAÇÃO LÓGICA ENTRE OS VALORES LANÇADOS.**

O Recorrente sustenta a nulidade do Auto de Infração ao argumento de que inexistiria correlação lógica entre os valores utilizados pela fiscalização na aferição indireta e a base de cálculo considerada para constituição dos créditos tributários, afirmando que os montantes adotados corresponderiam ao faturamento bruto das pessoas jurídicas contratadas, não refletindo a efetiva remuneração dos trabalhadores.

A alegação, porém, não prospera.

No tocante à alegação recursal de que o Auto de Infração seria nulo por ter utilizado o “valor cheio” das notas fiscais emitidas pelas pessoas jurídicas contratadas — sem exclusão de tributos incidentes sobre o faturamento —, verifica-se que o argumento não se sustenta diante do conjunto probatório e da metodologia de apuração adotada pela autoridade fiscal.

A fiscalização detalhou no Relatório Fiscal a metodologia adotada para a reconstrução da remuneração dos prestadores de serviços, indicando expressamente os valores declarados, o código de identificação utilizado, os critérios de cálculo e os fundamentos legais aplicáveis.

Conforme se observa nos autos, as bases de cálculo utilizadas no lançamento foram extraídas das informações constantes da DIRPF/DIRF (fl. 2484), fornecidas pelo próprio recorrente. Essas declarações informadas pelo sujeito passivo constituem documento fiscal hábil e idôneo para fins de apuração da remuneração efetivamente percebida pelos trabalhadores, razão pela qual foram corretamente empregadas pela fiscalização.

A DRJ já procedeu à retificação desses valores, com base nos elementos declarados pelo próprio recorrente, ajustando a base de cálculo para refletir os valores efetivamente recebidos na condição de contraprestação pelos serviços prestados pelas pessoas físicas vinculadas às pessoas jurídicas contratadas. Assim, os valores constantes da planilha de retificação não representam faturamento bruto empresarial, mas sim a quantia atribuída à remuneração dos profissionais elemento que, nos termos do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Desse modo, não há falar em inclusão indevida de ISS, IRPJ, CSLL, PIS ou COFINS, pois tais tributos não compõem a base de cálculo considerada no lançamento. **O que foi tomado em consideração foram os valores declarados pelo próprio contribuinte como recebidos pelas pessoas físicas, utilizados como parâmetro para reconstrução da remuneração devida, o que afasta, por completo, a tese de que o cálculo incidiu sobre valores brutos empresariais.**

Assim, não subsiste qualquer vício de motivação ou erro material capaz de macular a validade do lançamento.

Afastam-se, portanto, as alegações de nulidade formuladas pelo recorrente.

### III – DO MÉRITO

#### III.1 – CONFIGURAÇÃO DE RELAÇÕES DE EMPREGO, INDEPENDENTEMENTE DE AS ATIVIDADES POSSUÍREM CARÁTER CIENTÍFICO OU INTELLECTUAL.

A recorrente sustenta que as atividades desempenhadas pelos profissionais contratados, tais como serviços de engenharia, elaboração de projetos, consultoria técnica, automação e desenvolvimento de soluções tecnológicas, seriam de natureza intelectual ou

científica, razão pela qual deveriam se submeter exclusivamente ao regime previsto no art. 129 da Lei nº 11.196/2005, afastando-se a incidência do art. 12, I, da Lei nº 8.212/1991. Alega que, por se tratar de atividades especializadas e de alta complexidade técnica, inexistiria vínculo de subordinação capaz de configurar relação de emprego.

A argumentação não procede.

Inicialmente, cumpre destacar que **a qualificação jurídica da relação de trabalho não se define pela natureza da atividade executada, mas pela forma como essa atividade é prestada**, conforme reiteradamente reconhecido pela jurisprudência trabalhista e incorporado ao regime jurídico previdenciário. Com efeito, o art. 12, I, a, da Lei nº 8.212/1991 estabelece como segurado empregado aquele que presta serviço à empresa, **de modo não eventual, sob subordinação e mediante remuneração**, independentemente da denominação contratual atribuída pelas partes, *in verbis*:

**Lei nº 8.212/1991**

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

I - como empregado:

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

Consoante o Relatório Fiscal, as informações obtidas em diligência e a documentação juntada aos autos evidenciam, com precisão, a presença dos **quatro elementos fático-jurídicos caracterizadores do vínculo empregatício**, nos seguintes termos:

- a) **Pessoalidade**: diversos serviços eram executados diretamente pelos sócios das pessoas jurídicas contratadas, não havendo substituições eventuais, estrutura empresarial organizada ou quadro de empregados. As atividades dependiam da expertise pessoal do prestador, o que demonstra prestação por pessoa física, e não pela pessoa jurídica formalmente constituída.
- b) **Habitualidade e não eventualidade**: os documentos fiscais demonstram emissões mensais e sucessivas de notas, durante período prolongado, compatíveis com continuidade de prestação de serviços e inserção nas rotinas operacionais da tomadora. A DRJ acertadamente observou que divergências formais de numeração de notas fiscais ou variações pontuais de valores não descaracterizam a habitualidade, pois a essência do vínculo está no desempenho frequente e contínuo das funções.
- c) **Onerosidade**: foram comprovados pagamentos mensais, com características de verdadeira remuneração, vinculados aos serviços

desempenhados. A forma de pagamento por meio de pessoa jurídica não descaracteriza a natureza salarial da contraprestação quando destinada, na realidade, ao profissional que executou pessoalmente as atividades.

- d) **Subordinação:** restou demonstrado que os profissionais se integravam às equipes de projeto e atuavam sob diretrizes, prazos, especificações técnicas e supervisão funcional da contratante. A subordinação, no âmbito de atividades de alto nível técnico, manifesta-se predominantemente de forma organizacional, por meio da inserção do trabalhador na dinâmica empresarial, e não necessariamente por ordens diretas e contínuas. O fato de parte dos serviços ser executada fora das dependências da empresa é irrelevante, nos termos do art. 6º da CLT, que equipara o trabalho realizado no estabelecimento ao realizado remotamente quando presentes os elementos da relação de emprego.

Esses elementos, portanto, são suficientes para a desconsideração da forma jurídica adotada e para o reconhecimento de relação de emprego para fins previdenciários, independentemente de a atividade ter natureza científica, tecnológica ou intelectual.

A tese da Recorrente de que o art. 129 da Lei nº 11.196/2005 blindaria automaticamente todo e qualquer serviço de natureza intelectual prestado por pessoa jurídica não encontra respaldo no ordenamento jurídico. Veja-se o mencionado dispositivo:

**Lei nº 11.196/2005**

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.

Com efeito, o art. 129 da Lei nº 11.196/2005 não tem o condão de blindar contratos de prestação de serviços intelectuais contra o reconhecimento de vínculo empregatício quando presentes os requisitos do art. 3º da CLT e do art. 12, I, da Lei nº 8.212/1991. A redação da legislação, portanto, afasta apenas a presunção imediata de vínculo de emprego quando a prestação é realizada por intermédio de pessoa jurídica, mas **não impede a desconsideração da forma quando a realidade dos fatos evidencia relação de emprego**, como ocorre no presente caso.

**Assim, a natureza especializada, científica ou intelectual dos serviços não afasta o enquadramento previdenciário como relação de emprego quando presentes os elementos da realidade fática que a caracterizam.**

O regime jurídico previdenciário segue a primazia da realidade, princípio basilar reiteradamente aplicado no âmbito deste Conselho. A DRJ analisou corretamente esse ponto, ao reconhecer que o trabalho especializado não se confunde com trabalho autônomo quando desempenhado de forma pessoal, contínua, onerosa e subordinada.

Ademais, como bem ressaltado pela autoridade fiscal, **a inexistência de empregados nas pessoas jurídicas contratadas, a execução direta dos serviços por seus sócios, a integração funcional às atividades-fim da empresa e a recorrência dos pagamentos constituem fortes indícios de interposição fraudulenta, prática comumente denominada de “pejotização”, adotada para mascarar relação de emprego e suprimir contribuições previdenciárias.**

Nessa prática, o sujeito passivo mantém formalmente contratos com empresas prestadoras de serviço, mas, de fato, tais serviços sejam executados pelos titulares dessas prestadoras em condições que caracterizam o vínculo empregatício. Nessas circunstâncias, deve o auditor-fiscal desconsiderar tais contratos, enquadrando esses trabalhadores como segurados empregados.

Nesse cenário, a atuação fiscal limitou-se a reconhecer a natureza real da prestação dos serviços para fins de incidência previdenciária, nos termos do art. 33 da Lei nº 8.212/1991, não havendo que se falar em invasão de competência da Justiça do Trabalho. A apuração do fato gerador tributário independe de reconhecimento formal de vínculo empregatício por autoridade judicial, bastando que estejam presentes os elementos materiais que o caracterizam.

É nesse mesmo sentido que este Conselho tem decidido em casos semelhantes ao destes autos:

**Número do processo:** 10380.738423/2022-46

**Turma:** Primeira Turma Ordinária da Primeira Câmara da Segunda Seção

**Câmara:** Primeira Câmara

**Seção:** Segunda Seção de Julgamento

**Data da sessão:** Wed Nov 06 00:00:00 UTC 2024

**Data da publicação:** Wed Dec 04 00:00:00 UTC 2024

**Ementa:** Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/07/2017 a 31/12/2019 CONTRIBUIÇÃO DEVIDA A OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS. BASE DE CÁLCULO. LIMITE DE 20 SALÁRIOS-MÍNIMOS. De acordo com a legislação em vigor, inexistente limitação para a base de cálculo da contribuição para outras entidades e fundos. **PEJOTIZAÇÃO. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS. FORMA ILÍCITA. SIMULAÇÃO. QUALIFICAÇÃO.** A prestação de serviços por meio de pessoa jurídica não é proibida por lei. Entretanto, havendo comprovação de abuso da personalidade jurídica, caracterizada pelo desvio de finalidade, confusão patrimonial, e/ou ainda, contratação por empresas interpostas, a “pejotização” não deve ser considerada. Necessidade de análise do

conjunto probatório. **PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INTELECTUAIS, INCLUSIVE OS DE NATUREZA CIENTÍFICA, ARTÍSTICA OU CULTURAL, EM CARÁTER PERSONALÍSSIMO OU NÃO. TRIBUTAÇÃO E PREVIDENCIÁRIO.** A lei claramente delimitou a possibilidade de sujeição de pessoas jurídicas prestadoras de serviços exclusivamente para fins fiscais e previdenciários. A abrangência da lei é tão somente aos aspectos tributário e previdenciário. Não há hierarquia nem condicionante entre o direito tributário e o trabalhista. A desconsideração da personalidade jurídica pela autoridade fiscal é mandatória em casos de abuso da personalidade jurídica, devidamente comprovados. **MULTA DE OFÍCIO. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS. PEJOTIZAÇÃO PRATICADA DE FORMA ILÍCITA. QUALIFICAÇÃO. CABIMENTO.** Sendo firmada a premissa de que houve a prática de simulação e conluio, ilícitos com interposição de pessoas jurídicas, utilizando-se de interpostas pessoas para reduzir a tributação evitando o reconhecimento imediato de vínculo de segurado empregado, cabe a qualificação da multa de ofício.

---

**Número do processo:** 15504.722115/2015-40

**Turma:** Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção

**Câmara:** Quarta Câmara

**Seção:** Segunda Seção de Julgamento

**Data da sessão:** Tue Sep 09 00:00:00 UTC 2025

**Data da publicação:** Mon Oct 27 00:00:00 UTC 2025

**Ementa:** Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012 **CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO. COMPETÊNCIA** A fiscalização tem competência para constatar a existência de vínculo empregatício para os efeitos de apuração das contribuições devidas à Seguridade Social, sem que isto configure, sob qualquer perspectiva, invasão à competência da Justiça do Trabalho. Comprovada a efetiva prestação de serviço pelo segurado empregado o contribuinte deverá cumprir as obrigações tributárias principais e instrumentais devidas na forma da lei. **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.

Diante de todo o conjunto probatório, conclui-se, como fez corretamente a DRJ, que restou configurada a relação de emprego, sendo legítima a incidência das contribuições previdenciárias devidas pela empresa, conforme previsto no art. 22, I, da Lei nº 8.212/1991.

### III.2 – DA POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA (150%) EM RAZÃO DA TENTATIVA DE FRAUDE PELO CONTRIBUINTE.

A Recorrente sustenta a impossibilidade de aplicação da multa de ofício qualificada, alegando ausência de comprovação de dolo, sonegação ou fraude. Não assiste razão.

Nos termos do art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996, a multa de ofício será majorada quando verificada a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio, conforme definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, *ipsis litteris*:

#### Lei nº 4.502/1964

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

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

No presente caso, o Relatório Fiscal expõe, de forma detalhada e consistente, que a atuada adotou prática sistemática de interposição fraudulenta de pessoas jurídicas com o objetivo de ocultar relações de emprego e, por consequência, suprimir as contribuições previdenciárias devidas, senão vejamos:

2 – A apuração dos valores lançados como remuneração dos segurados foi feita com base na análise da DIRF, da contabilidade, e da folha de pagamento apresentados.

3 – **A TSA Tecnologia mantinha no período arrolado nesta ação fiscal, 01/2008 a 12/2010, cerca de 180 (cento e oitenta) empregados em seu quadro de pessoal.** Na folha também consta o pagamento feito aos dirigentes da empresa, que se enquadram na categoria de contribuintes individuais Todos os fatos geradores de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de serviço e Informações à Previdência Social) e a contribuição devida foi recolhida em GPS (Guia a Previdência Social).

4 – Pela análise da documentação apresentada durante a execução do Procedimento Fiscal, apuramos que o contribuinte, nos anos calendário 2008, 2009 e 2010, manteve em seus quadros técnicos e administrativos, trabalhadores laborando, conforme comprovado no decorrer deste Relatório Fiscal, com todas as características e pressupostos fáticos habitualmente existentes nas relações entre empregadores e segurados empregados, mas estando estes acobertados com o manto de contratações celebradas entre pessoas jurídicas. Nessa situação apuramos inclusive a remuneração de ocupantes do cargo de diretor Assistente, nomeados em Ata de Reunião do Conselho de Administração da TSA Tecnologia.

5 – Através de consulta feita na DIRF (Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte) foi possível identificar empresas contratadas pela TSA Tecnologia e o valor a elas pago em cada mês. Os pagamentos foram também confirmados e identificados pela contabilidade da empresa nas contas 5116020005 – Serviços de Consultoria; 4116010006 – Serviços de Projetos e 2131020001 – Credores Serviços Técnicos Contratados. (...)

9 – As Notas Fiscais emitidas em número sequencial e com descrição dos serviços registrada como sendo de consultoria em engenharia, processamento de dados, projetos industriais, instalações industriais, consultoria técnica, gerenciamento de obras, gerenciamento de projetos, coordenação de projetos e obras, demonstram a não eventualidade das contratações. Lembramos que a atividade da TSA Tecnologia é exatamente a prestação de serviços de engenharia, automação e informática, compreendendo: cálculos, supervisão, consultoria, gerenciamento e implantação, de projetos.

17 – Na TSA Tecnologia de Sistemas de Automação S/A encontramos exatamente esta situação, ou seja, pessoas físicas prestavam serviços de forma não eventual, com subordinação e remuneração fixa acobertada por Notas Fiscais de Pessoas Jurídicas constituídas para esse fim. **Identificamos entre os contratados como pessoas jurídicas, gerentes de projetos e de contratos, ou seja, pessoas que assinavam como responsáveis pela execução de projetos e pelo cumprimento dos contratos celebrados entre a TSA e seus tomadores de serviços, como CEMIG, COPASA, PETROBRÁS. Apuramos também que além de gerenciar projetos e contratos, essas pessoas eram também responsáveis pelo acompanhamento dos estagiários admitidos pela TSA, o que só confirma a subordinação e não eventualidade da sua contratação.** Na contabilidade identificamos em nome dessas pessoas físicas, responsáveis pelas empresas contratadas pela TSA, o lançamento de despesas com diárias, passagem, combustível e refeições. (grifos nossos);

18 - Diante disso, nos levantamentos (LEV) discriminados no quadro abaixo, procedemos ao lançamento da contribuição devida à Seguridade Social, pela empresa, pelos segurados e a terceiros tomando como base de cálculo o valor registrado nas Notas Fiscais de Serviços emitidas por cada uma dessas empresas prestadoras. [...]

LEV	DESCRIÇÃO	EMPRESA/ CNPJ
AC	ADRIANA CURI CABRAL CAMPOS	ACCC INFO LTDA – 05.422.537/0001-63
AZ	CIRIACO GOMIDE ALVARENGA	Azevedo e Alvarenga Consultoria e Treinamento Ltda – 04.948.074/0001-05
CE	LUIZ FERNANDO MARQUES	CEM Engenharia e Consultoria S/S Ltda ME – 07.171.206/0001-23
CS	JAIME WESLEY LUGAO	Control Service Integração e Sistemas Ltda – 05.257.772/0001-27
DA	DAVID AUGUSTO BOTELHO	DBPRO Engenharia e Consultoria Ltda ME -04.558.258/0001-69
DC	GUILHERME GASPARDINI SILVA	DCS Engenharia de Sistemas Ltda – 02.543.013/0001-32
DI	JONATAS PEREIRA ALVES	Digital Eletrônica e Instrumentação Ltda ME – 66.296.690/0001-86
EN	JAIR MATUCK FILHO	ENCONSUL Engenharia e Consultoria Ltda – 02.707.280/0001-06
ED	VALTER FELIX JUNIOR CARVALHO	E SEED Processamento de Dados e Suprimentos de Informática Ltda – 07.637.433/0001-00
EE	JOSÉ SÉRGIO PEREIRA	Eletro Engenharia Projetos e Consultoria Ltda – 86.962.412/0001-28
EL	FRANCISCO MARCIO GOMES	Elo Automação Ltda – 03.585.322/0001-38
EP	FELIPE FREITAS DE OLIVEIRA	Enoque Projetos e Consultoria Ltda – 07.446.702/0001-42

ENOQUE	DESCRIÇÃO	EMPRESA/ CNPJ
ET	EMERSON TEIXEIRA DE PAULA	STRAIN GAGE Processamento de Dados Ltda ME – 03.361.055/0001-15
FC	FERNANDA CARMEM DE PAULA	FCP Projetos Elétricos Ltda – 03.230.610/0001-70
FM	FÁBIO MEIRELLES	FM Tecnologia e Consultoria Ltda – 06.034.279/0001-00
FR	ANTONIO CESAR ARAUJO FREITAS	Freitas Engenharia Ltda – 05.972.200/0001-20
GM	GLEISON ANTONIO DIAS MARQUES	GM Tecnologia da Informação e Automação Ltda – 12.136.021/0001-18
HM	HELDER ANTONIO DE OLIVEIRA	HM SERVICE Ltda – 04.894.270/0001-44
IS	JOSE OMAR PERES FILHO	ISTEC Ideal Sistemas de Tecnologia Ltda – 07.426.586/0001-08
JD	JULIO CESAR BRAZ DE QUEIROZ	JO PRO LTDA – 05.883.243/0001-39
JP	JOÃO MÁRCIO MARCOS SILVA	JP Engenharia e Consultoria Ltda – 07.752.506/0001-04
LM	LUCAS MARQUES SILVA	INSIDER Sistemas Elétricos Ltda. 01.433.990/0001-14
LO	CLAUDIO MAGNO DO CARMO	LOGISA LTDA – 03.162.185/0001-28
MT	THEODOMIRO JOSÉ CUNHA PIMENTA	MT Consultoria Ltda – 08.983.716/0001-68
NE	JULIO AUGUSTO MARTINEZ	NEOCICLO Tecnologia do Brasil Ltda – 09.323.079/0001-66
ON	OTO JOSE DE PAULA	CNP Informática Ltda – 05.983.883/0001-10
RM	ROBERTO RAMOS BASTOS	R&MI Assessoria S/C Ltda – 04.487.717/0001-60
RR	RONALDO REIS VILELA	RR Vilela & Cia Ltda – 04.856.088/0001-07
SA	MAURICIO RODRIGUES DE ALMEIDA	Souza Almeida Desenhos Técnicos Ltda – 04.535.378/0001-40
SE	HUGO LABBATE GALVÃO	SET POINT Consultoria em Automação Ltda 12.533.023/0001-40
SF	AUGUSTO FIDELIS STEIN	SFA Consultoria e Engenharia de Automação Ltda – 12.164.205/0001-91
SH	FELIPE ANTONIO MARTINEZ	SHM Serviços Ltda – 03.441.655/0001-93
SK	JOSE ROBERTO DOS SANTOS	SKALA Montagens e Manutenção Ltda – 04.608.150/0001-33
SL	JOSÉ CELIO FONSECA DA CUNHA	SLA Consultoria e Serviços de Telecomunicações Ltda ME – 09.627.174/0001-53
SM	SIMONE MOTA RODRIGUES GOMES	Simone Mota Rodrigues Gomes – 08.683.182/0001-54
SO	JOSE SERGIO PEREIRA	Solution Projetos e Consultoria Ltda – 10.695.857/0001-27
SR	RIVO STEFENONI RAMOS	SR Projetos e Automação Ltda – 03.236.364/0001-63
ST	RODRIGO GUILHERME COUTO	SATI Sistemas de Automação e Tecnologia de Informação Ltda – 10.408.695/0001-07
TR	JOÃO CRISTELLI NETO	Trento Instrumentação e Controle Ltda – 08.297.555/0001-01
VI	VINICIUS CARVALHO PINHO	Vinicius Carvalho Pinho ME – 10.849.809/0001-46
WS	WANDER MOTA RODRIGUES	WSA Consultoria e Sistemas de Automação Ltda ME – 10.290.703/0001-55

19 – Como anexo deste relatório juntamos em meio digital, arquivos criados para cada uma das empresas contratadas pela TSA e incluídas nos levantamentos, acima descritos. Desses arquivos constam: contrato de prestação de serviços, termo aditivo de contrato, DIRF das empresas com a relação dos valores recebidos da TSA Tecnologia, consultas de GFIP, CNIS e contas do Livro Razão apresentado pela TSA com lançamento dos pagamentos feitos às próprias empresas e seus titulares. Consta ainda desses arquivos, Planilha elaborada com discriminação dos valores. [...].

Nesse cenário, a fiscalização demonstrou que:

- as pessoas jurídicas contratadas não possuíam empregados, sendo a prestação realizada pessoalmente pelos sócios;
- os profissionais atuavam de forma contínua, habitual e subordinada, integrados à atividade-fim da empresa;
- os pagamentos se davam mensalmente, de modo semelhante à remuneração de empregados;
- os serviços eram essenciais à operação da empresa e executados sob sua coordenação direta;
- despesas típicas de empregados (diárias, passagens, combustíveis) eram registradas em nome dos sócios das empresas contratadas;
- as notas fiscais eram emitidas de forma sequencial e contínua, revelando a tentativa de conferir aparência de prestação empresarial a verdadeiro vínculo empregatício.

Tais elementos demonstram que a autuada não apenas deixou de cumprir a obrigação tributária, mas também deliberadamente estruturou forma jurídica artificial com o propósito de ocultar o fato gerador, caracterizando a conduta descrita nos art. 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

A conduta, portanto, supera a mera irregularidade formal e configura dolo específico, apto a justificar a qualificação da penalidade. A jurisprudência administrativa do CARF é firme nesse sentido, reconhecendo que a utilização de pessoa jurídica interposta para mascarar prestação de serviço subordinado e afastar a incidência de contribuições previdenciárias constitui fraude tributária para fins de aplicação da multa majorada, veja-se:

**Número do processo:** 13888.724740/2016-14

**Turma:** Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção

**Câmara:** Segunda Câmara

**Seção:** Segunda Seção de Julgamento

**Data da sessão:** Tue Jun 05 00:00:00 UTC 2018

**Data da publicação:** Tue Jun 19 00:00:00 UTC 2018

**Ementa:** Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012 CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS. PEJOTIZAÇÃO. DIRETORES NÃO EMPREGADOS. É procedente o lançamento de ofício das contribuições que incidem sobre o pagamento de remuneração a segurados contribuintes individuais quando comprovado nos autos que a empresa autuada utilizou-se do artifício simulatório consistente em ocultar o pagamento de remuneração a pessoas físicas (diretores não empregados), conferindo a essa remuneração a roupagem enganosa de um pagamento realizado em contrapartida de um serviço

prestado por pessoas jurídicas. **MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SONEGAÇÃO. Constatada a prática da conduta típica da sonegação, a penalidade qualificada deve ser mantida porquanto aplicada pela autoridade autuante nos exatos termos das disposições legais que regem a matéria.**

Desse modo, o Relatório Fiscal informa que, na competência 12/2008, a multa aplicada foi de 150%, por expressa previsão do art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996, em razão da constatação de sonegação e fraude.

Entretanto, torna-se importante mencionar acerca da alteração da redação da legislação, dada pela Lei nº 14.689/2023, a qual passou a dispor que a multa majorada nos casos de conluio, fraude ou sonegação seria de 100%, veja-se:

**Lei nº 14.689/2023**

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 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:

.....

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

Nesse sentido, o art. 106, II, alínea c, do Código Tributário Nacional, prevê que a lei será aplicada a ato ou fato pretérito quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, combinar-lhes penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A jurisprudência do CARF entende no mesmo sentido:

**Número do processo:** 10980.720927/2016-01

**Turma:** Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção

**Câmara:** Quarta Câmara

**Seção:** Primeira Seção de Julgamento

**Data da sessão:** Wed Dec 11 00:00:00 UTC 2024

**Data da publicação:** Thu Jan 09 00:00:00 UTC 2025

**Ementa:** Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2011, 2012, 2013 EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. LAPSO MANIFESTO. CABIMENTO. Constatado o lapso manifesto no julgamento

realizado, em razão da falta de aplicação da retroatividade benigna, deve o vício ser sanado. 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.

---

**Número do processo:** 15588.720062/2022-79

**Turma:** Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção

**Câmara:** Quarta Câmara

**Seção:** Segunda Seção de Julgamento

**Data da sessão:** Wed Nov 06 00:00:00 UTC 2024

**Data da publicação:** Mon Nov 25 00:00:00 UTC 2024

**Ementa:** Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2020 EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CABIMENTO. EXISTÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE NO JULGADO PROFERIDO PELO CARF. Na existência de omissão, contradição ou obscuridade em Acórdão proferido por este Conselho, são cabíveis Embargos de Declaração para saneamento da decisão. MULTA QUALIFICADA DE 150%. MULTA REDUZIDA AO PATAMAR DE 100%. LEI Nº 14.689, DE 2023. RETROATIVIDADE BENIGNA DA LEI TRIBUTÁRIA. ART. 106, II, c, CTN. APLICAÇÃO. Cabe reduzir a multa de ofício qualificada ao percentual de 100%, na forma da legislação superveniente, ante o anterior patamar de 150% vigente à época dos fatos, na hipótese de penalidade não definitivamente julgada, quando inexistente a reincidência do sujeito passivo.

Portanto, restando devidamente caracterizada a conduta dolosa da autuada e a utilização intencional de estrutura fraudulenta para ocultar o fato gerador das contribuições previdenciárias, é plenamente cabível a aplicação da multa de ofício qualificada.

Ainda quanto à multa aplicada, nos termos da Lei nº 11.941/2009, o órgão preparador, após o trânsito em julgado administrativo, deve proceder à comparação entre a multa originalmente aplicada e a nova regra, aplicando-se, se for o caso, a retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN.

Nesse cenário a limitação da multa aplicável ao caso concreto, referente a competência 11/2008, encontra respaldo na Súmula 196, do CARF, no que diz respeito ao descumprimento de obrigação principal e acessória, senão vejamos:

Súmula CARF nº 196

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal, bem como de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, a retroatividade benigna deve ser aferida da seguinte forma: (i) em relação à obrigação principal, os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deverão ser comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Medida Provisória nº 449/2008, sendo a multa limitada a 20%; e (ii) em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, os valores lançados nos termos do art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, de forma isolada ou não, deverão ser comparados com o que seria devido nos termos do que dispõe o art. 32-A da mesma Lei nº 8.212/1991. Acórdãos Precedentes: 9202-010.951; 9202-010.923; 9202.010.872; 9202.010.666; 9202- 010.633

E estando o processo ainda pendente de decisão definitiva, seja na esfera administrativa ou judicial, e tendo sido a autuação originalmente lavrada com fundamento na regra geral de qualificação então vigente, impõe-se a aplicação retroativa da norma mais benéfica introduzida pelo art. 8º da Lei nº 14.689/2023, nos termos do art. 106, II, 'c', do CTN, reduzindo-se a multa qualificada ao percentual máximo de 100% do valor da contribuição exigida para a competência de 12/2008.

#### IV – DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário, rejeito a preliminar de ausência de motivação e vício em razão da ausência de correlação lógica entre os valores lançados, e no mérito, voto por DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, para adequar a aplicação da multa por descumprimento de obrigação principal e acessória aos moldes da Súmula CARF nº 196 para as competências de 01/2008 a 11/2008, como também para reduzir a multa de ofício de 150% para 100%, do valor da contribuição exigida para a competência de 12/2008, mantendo-se os demais termos do lançamento.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca**

ACÓRDÃO 2001-008.159 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 15504.732665/2013-13

DOCUMENTO VALIDADO