



COMISSÃO ESPECIAL DE DIREITO PREVIDENCIÁRIO

NOTA TÉCNICA Nº 005, ano 2023.

OBJETIVO: O FENÔMENO DA “PEJOTIZAÇÃO” SERÁ ANALISADO SOB O ESPECTRO DO CUSTEIO PREVIDENCIÁRIO E, PARA TANTO, É FUNDAMENTAL ANALISAR AS NORMAS, COMPREENDER O OLHAR DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF) E DELIMITAR AS PRÁTICAS PERMITIDAS E PROIBIDAS NO ORDENAMENTO JURÍDICO PÁTRIO. AO FINAL, SERÁ ABORDADA A COMPETÊNCIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB) PARA CARACTERIZAR O VÍNCULO DE EMPREGO E O CABIMENTO DA MULTA QUALIFICADA DE 150% APLICADA AO EMPREGADOR.

PEJOTIZAÇÃO

O termo “Pejotização” é usado pelos órgãos fiscalizadores para definição de práticas fraudulentas de substituição de mão-de-obra empregada por pessoas jurídicas prestadoras de serviços. Usualmente, a fiscalização identifica situações nas quais um empregado precisou abrir uma pessoa jurídica, normalmente constituída como MEI, para conseguir prestar serviços ao seu antigo empregador ou a algum outro CNPJ.

De antemão, o ordenamento jurídico permite contratar pessoa jurídica, inclusive para executar atividade fim da contratante. A proibição está em contaminar a relação com os requisitos inerentes à relação de emprego. A permissão em contratar pessoa jurídica está explícita nos artigos 593¹ do Código Civil, 129² da Lei nº 11.196/2005 e 4-A³ da Lei nº 6.019/74, com a redação dada pela Lei nº 13.546/2017.

¹ Art. 593. A prestação de serviço, que não estiver sujeita às leis trabalhistas ou a lei especial, rege-se-á pelas disposições deste Capítulo.

² 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](#).

³ Art. 4º-A. Considera-se prestação de serviços a terceiros a transferência feita pela contratante da execução de quaisquer de suas atividades, inclusive sua atividade principal, à pessoa jurídica de direito

O Supremo Tribunal Federal, por sua vez, reconheceu não ofender a Constituição Federal a prática de contratar pessoa jurídica, inclusive para executar atividade fim, em duas recentes oportunidades, quando pacificou:

- ser constitucional o artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, que assegura que a prestação de serviços intelectuais se sujeita à legislação aplicável a pessoas jurídicas - Ação Declaratória de Constitucionalidade de nº 66/DF⁴; e
- ser lícita a terceirização de todas as etapas do processo produtivo, tanto da atividade-meio quanto da atividade-fim, já que, conforme a própria ementa ressalta, a *“constituição não impõe a adoção de um modelo de produção específico, não impede o desenvolvimento de estratégias empresariais flexíveis, tampouco veda a terceirização.”*

Dito isto, está claro que há permissão de contratar pessoa jurídica e a proibição está na possível fraude ou simulação de uma terceirização que na verdade esconde uma contratação típica da CLT com vínculo empregatício. Isto porque os artigos 2º e 3º da CLT, ao definirem a relação de emprego, preveem que esta é caracterizada pela presença de cinco requisitos elementares: (i) trabalho prestado por pessoa física, (ii) pessoalidade, (iii) natureza não eventual, (iv) trabalho prestado sob dependência deste (subordinação) e (v) onerosidade.

Por sua vez, o artigo 9º da CLT torna nulo atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos da CLT e, nesse particular, cabe distinguir um contrato de trabalho regido pela CLT e o de prestação de serviços, regido pela norma civil.

O contrato de emprego regido pela CLT tem como contratado uma pessoa física (pessoalidade), com jornada fixa e pré-estabelecida e subordinação. Diferente é o contrato de prestação de serviços, em que figura como contratado uma pessoa

privado prestadora de serviços que possua capacidade econômica compatível com a sua execução. [\(Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017\)](#) § 1º A empresa prestadora de serviços contrata, remunera e dirige o trabalho realizado por seus trabalhadores, ou subcontrata outras empresas para realização desses serviços. [\(Incluído pela Lei nº 13.429, de 2017\)](#)

§ 2º Não se configura vínculo empregatício entre os trabalhadores, ou sócios das empresas prestadoras de serviços, qualquer que seja o seu ramo, e a empresa contratante.

⁴ EMENTA: AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. REGIME JURÍDICO FISCAL E PREVIDENCIÁRIO APLICÁVEL A PESSOAS JURÍDICAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS INTELLECTUAIS, INCLUINDO OS DE NATUREZA CIENTÍFICA, ARTÍSTICA E CULTURAL. COMPATIBILIDADE CONSTITUCIONAL. LIVRE INICIATIVA E VALORIZAÇÃO DO TRABALHO. LIBERDADE ECONÔMICA NA DEFINIÇÃO DA ORGANIZAÇÃO EMPRESARIAL. AÇÃO JULGADA PROCEDENTE. 1. A comprovação da existência de controvérsia judicial prevista no art. 14 da Lei n. 9.868/1999 demanda o cotejo de decisões judiciais antagônicas sobre a validade constitucional na norma legal. Precedentes. 2. É constitucional a norma inscrita no art. 129 da Lei n. 11.196/2005.

jurídica, e regido pelo Código Civil, apresenta o empresário como aquele que exerce atividade economicamente organizada para a produção ou circulação de bens e serviços, que não se submete a uma remuneração fixa mensal, não cumpre horários, nem é subordinado a ninguém, possuindo independência financeira e autonomia na gestão.

Considerando a controvérsia da caracterização de vínculo empregatício no âmbito previdenciário, foi editado o PARECER/CJ/Nº 2324/00⁵, que aborda a interpretação do artigo 9º da CLT, em relações travadas entre médicos e entidades hospitalares, para efeito de incidência da contribuição previdenciária prevista no art. 22, da Lei 8.212/1991.

Referido parecer traz importantes conclusões que merecem destaque. A subordinação jurídica é o mais forte elemento evidenciador da relação empregatícia. Quanto maior a intelectualidade da atividade mais difícil será a percepção da subordinação. Não existindo, pois, a presunção da configuração do vínculo empregatício, este deve ser comprovado mediante a presença simultânea dos 5 requisitos configuradores da relação de emprego, mencionados acima.

Nessa toada o próprio CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais exonera contribuintes quando provado que o auditor fiscal não teve sucesso na demonstração dos requisitos caracterizadores da relação de emprego⁶.

Feita a necessária distinção, conclui-se que o que não é lícito é no bojo de uma relação contratual firmada entre pessoas jurídicas estarem presentes entre a pessoa física executora do serviço e a contratante os elementos da relação de emprego previstos no artigo 3º da CLT

A fraude se configura quando, ante uma relação contratual com tais características o empregador exige que o funcionário constitua uma pessoa jurídica para que este possa trabalhar, ou os contratantes se utilizem de uma pessoa jurídica

⁵ “PARECER/CJ/Nº 2324/2000. ASSUNTO: Médico. Contribuição Previdenciária Sobre a Folha de Salários. Direito Previdenciário. Médicos. Contribuição sobre a folha de salários. Da inteligência do art. 9º da CLT decorre a nulidade dos atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos trabalhistas, e, por consequência, das regras de direito previdenciário, que nada mais são que garantias ao trabalhador. Imprescindibilidade de caracterização dos pressupostos do vínculo empregatício, a ser verificada no caso sob exame, individualizando a situação de cada médico, para que se concretize a hipótese de incidência da contribuição social sobre a folha de salários.

⁶ 10166.721543/2016-09 - Acórdão 9202.009.758 - “No presente caso é indiscutível que o erro está exatamente na aplicação da norma introduzida, pois ao deixar de demonstrar o elemento da subordinação o agente fiscal deixa de caracterizar o vínculo de emprego e como tal deixa de demonstrar a ocorrência do fato gerador do tributo previsto no art. 22, I, primeira parte da Lei nº 8.212/91. Assim, estamos diante de vício de natureza material.”

interposta, constituída com a finalidade exclusiva de tal prática, visando reduzir encargos trabalhistas e custos tributários. Desse modo, a prática de conduta tendente a maquiar a relação de emprego para atender interesses dos envolvidos é que é vedada pelo ordenamento jurídico.

Nesse caso todos os envolvidos se beneficiam. A empresa se beneficia com a potencialização de lucros e resultados financeiros, livrando-se de encargos decorrentes das relações trabalhistas como contribuição previdenciária e FGTS. Já a pessoa física se beneficia porque receberá remuneração livre dos descontos previdenciários.

A despeito de haver um lucro imediato por parte da pessoa física executora do serviço, esta é a maior prejudicada, pois perde os direitos trabalhistas (ex: DSR, horas extras, férias, 13º salário, verbas rescisórias e FGTS) e previdenciários, na medida em que a não incidência dos tributos lhe privará do usufruto dos benefícios previdenciários futuros.

A redução dos direitos sociais garantidos na Constituição Federal é inadmissível. A necessidade de preservar a Previdência Social, que é financiada pelas contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamento, é real.

Pesquisa do grupo de estudos CESIT⁷ constata as perdas dos cofres previdenciários geradas pelo fenômeno da pejetização fraudulenta, quando conclui que tal prática com 1% dos trabalhadores resultou em uma perda de 1,5 bilhões para os cofres da previdência social em 2015⁸.

⁷ WELLE, Arthur; ARANTES, Flávio; MELLO, Guilherme; et all. Reforma trabalhista e financiamento da previdência social: simulação dos impactos da pejetização e da formalização. Campinas: CESIT, out 2017. Disponível em: <https://www.cesit.net.br/wp-content/uploads/2017/11/Texto-de-discuss%C3%A3o-7-Financiamento-da-Previdencia-e-Reforma-Trabalhista.pdf>. Acessado em 29/10/2022.

⁸ “Com a pejetização, a Previdência Social perde, em média, R\$3.727,06 de contribuição por ano por trabalhador representativo que se caracteriza como um tipo ideal que contribui para previdência com valor médio ponderado, decorrente das contribuições médias por faixas, multiplicadas por sua participação no total. • Se considerarmos que a pejetização ocorre com 1% do total da força de trabalho celetista do setor privado, verifica-se uma perda de arrecadação da ordem de R\$1,5 bilhões. • Formalização do trabalhador conta-própria: trabalhadores conta-própria que até então não contribuíam para a previdência social passam a contribuir nos regimes SIMPLES ou MEI. • Essa formalização proporciona um ganho médio para a previdência de R\$ 441,14 ao ano, por trabalhador. Se a formalização representar 1% desse grupo de trabalhadores conta-própria, o ganho de arrecadação será de R\$ 67 milhões. • Formalização do trabalhador assalariado sem carteira assinada: trabalhadores assalariados sem carteira que até então não contribuíam passam a contribuir como celetista em empresas do SIMPLES, MEI e para o Regime Geral. • Nesse caso a formalização resulta em um acréscimo médio anual de R\$ 2.219,86 para a Previdência Social. A diferença deste valor para aquele da perda de arrecadação por pejetização que foi calculado em R\$4.272,11 se dá pelas distintas estruturas e renda do trabalho formal e informal”.

Mas, para além das perdas financeiras aos cofres da previdência social, é preciso que reforçar a ideia de que toda a sociedade perde com a fraude, já que o trabalhador ou a trabalhadora restará sem a devida proteção. Os números oficiais do Governo Federal dão conta de que 70% dos acidentes de trabalho ocorrem com terceirizados e, as gerações atuais ficarão sem os recursos, quebrando-se o pacto intergeracional necessário à manutenção dos benefícios previdenciários. Além disso fraudes fazem com que as gerações futuras dependam de benefícios assistenciais, concedidos sem contribuição, posto que dificilmente preencherão os pressupostos legais para requererem a proteção previdenciária.

COMPETÊNCIA DA RECEITA FEDERAL PARA CARACTERIZAR O VÍNCULO EMPREGATÍCIO

O artigo 229 §2º do Decreto nº 3.048/99 confere aos agentes da RFB competência para desconsiderar o vínculo pactuado e configurar a relação de emprego.

§ 2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.

No processo legislativo de aprovação da Lei nº 11.196/2005 foi reconhecida a autonomia das legislações tributária e previdenciária acerca da configuração da relação de emprego⁹. Integrava a proposta do texto do artigo 129 parágrafo único que previa que “o disposto neste artigo não se aplica quando configurada relação de emprego entre o prestador de serviço e a pessoa jurídica contratante, em virtude de sentença judicial definitiva decorrente de reclamação trabalhista.” Todavia esse trecho foi vetado sob o fundamento da autonomia da legislação previdenciária.

A competência conferida à RFB é tema de debate no âmbito do CARF por anos e, não se tem notícias de precedentes que aafastem. Logo, é pacífico no âmbito deste tribunal administrativo que a RFB detém competência para tanto.

⁹ **Razões do veto.** "O parágrafo único do dispositivo em comento ressalva da regra estabelecida no caput a hipótese de ficar configurada relação de emprego entre o prestador de serviço e a pessoa jurídica contratante, em virtude de sentença judicial definitiva decorrente de reclamação trabalhista. Entretanto, as legislações tributária e previdenciária, para incidirem sobre o fato gerador cominado em lei, independem da existência de relação trabalhista entre o tomador do serviço e o prestador do serviço. Ademais, a condicionante da ocorrência do fato gerador à existência de sentença judicial trabalhista definitiva não atende ao princípio da razoabilidade."

O inconformismo dos contribuintes levou o tema à apreciação pelo STF nos autos da ADPF nº 647/DF. Nesta ação, a ABIMO¹⁰ objetivou a declaração de inconstitucionalidade do entendimento do CARF de que o auditor fiscal teria competência para reconhecer vínculos empregatícios para cobrar contribuições sociais, buscando, assim, a declaração de inconstitucionalidade de diversos dispositivos legais¹¹, entre eles o artigo 229, §2º do Decreto nº 3.048/99. Todavia, em 2022 o STF julgou improcedente a ADPF nº 647, de Relatoria da Ministra Carmem Lúcia, sob o fundamento de inexistir controvérsia constitucional relevante.

Assim, no âmbito da referida ADPF, o Supremo deveria ter analisado a “competência de auditor fiscal para declarar a existência de vínculo empregatício, sem manifestação prévia da Justiça do Trabalho, para fins de exigência de contribuições sociais, tributos e multas devidos.” No entanto, o mérito não chegou a ser analisado, considerando que os Ministros não superaram os óbices de conhecimento e decidiram por não conhecer da arguição de descumprimento de preceito fundamental.

A despeito disso, a decisão do STF na ADC 66 – que reconheceu por oito votos a dois, a constitucionalidade do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005 - preconizando a mínima interferência na liberdade econômica das empresas, reforçou o argumento de que eventual conduta de maquiagem de contrato de prestação de serviços personalíssimos por pessoa jurídica poderia ser objeto de questionamento apenas no âmbito judicial.

Dessa maneira, o precedente reforçou o argumento de que o afastamento dos efeitos tributários determinados pelo artigo 129 da Lei 11.196/05, com a desconsideração da existência da pessoa jurídica, somente pode se dar conforme os ditames estabelecidos no artigo 50 do Código Civil.

Ou seja, essa desconsideração só pode ocorrer por meio de decisão judicial, visto que, de acordo com o artigo 50, em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, pode o juiz, e somente ele, decidir, a requerimento das partes, que os efeitos de determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios das pessoas jurídicas.

¹⁰ Associação Brasileira da Indústria de artigos e equipamentos médicos, odontológicos, hospitalares e de laboratórios.

¹¹ Código Tributário Nacional: parágrafo único do art. 116, do art. 142 e do inc. IX do art. 149 do Lei n. 8.212/1991: Artigo 33, CLT: Artigos 3º, 4º e 9º, Lei n. 10.593/2002: inc. I do art. 6º, Decreto nº 3.048/99: § 2º do art. 229.

De todo modo, hoje prevalece a competência da RFB para desconsiderar o vínculo pactuado e configurar a relação de emprego quando constatar e provar a presença dos requisitos caracterizadores da relação de emprego.

Nessas circunstâncias, provados os requisitos caracterizadores da relação de emprego, os agentes fiscais estão autorizados a lançar o tributo (art. 142 do CTN) e, por consequência, podem lavrar os autos de infração (AI) correlatos, cobrando as contribuições previdenciárias:

- Cota patronal de 20% - artigo 22, I da Lei nº 8.212/91;
- Seguro acidente de trabalho (SAT), prevista no art. 22, II da Lei nº 8.212/91, multiplicada pelo FAP, art.10 da Lei nº 10.666
- Contribuições a cargo dos segurados- artigo 20 da Lei nº 8.212/91,
- Adicional de aposentadoria especial, artigo 57 §6º da Lei nº 8.213/91, se for o caso de exposição a agentes nocivos.

Após o lançamento tributário, é oportunizado ao contribuinte o exercício da ampla defesa e contraditório. Em primeira instância, é facultado ao contribuinte apresentar defesa, a ser julgada pelas Delegacias Regionais de Julgamento (DRJ), órgãos colegiados integrados por auditores federais. Já em segunda instância, os contribuintes podem apresentar recurso voluntário, que é julgado pelo CARF¹², órgão colegiado integrado por representantes dos trabalhadores, empregadores e fisco. Há ainda uma instância especial, que examina decisões conflitantes das câmaras, cujo exame fica a cargo da 2ª Turma Especial da Câmara Superior de Recursos Fiscais, órgão integrante do CARF.

MULTA QUALIFICADA DE 150% PARA OS ENQUADRAMENTOS FEITOS PELA RECEITA FEDERAL

Não bastasse a exigência das referidas contribuições, a Receita Federal costuma acusar empresas de cometerem sonegação/fraude/conluio (Lei nº

¹² [Institucional — Conselho Administrativo de Recursos Fiscais \(fazenda.gov.br\)](http://www.fazenda.gov.br)RE

4.502/64¹³) e aplica multas agravadas de 150% (art. 44 §1º da Lei nº 9.430/96¹⁴), denominadas de multa qualificadora.

Referida multa somente é cabível quando o auditor da Receita Federal, nos termos do art. 142 do CTN, comprova sonegação, fraude ou conluio.

É objeto de litígio entre fisco e contribuinte a aplicação da referida multa qualificadora. Os contribuintes defendem que o ato de “pejotizar” não implica automaticamente em sonegação, fraude e conluio. A Fazenda Nacional defende o contrário.

O juízo acerca da ocorrência das circunstâncias autorizadoras da multa qualificada é tema controvertido no CARF. Turmas das câmaras baixas e câmara superior divergem em um mesmo processo.

Infelizmente, tem prevalecido desfechos desfavoráveis aos contribuintes. É o que se constata nos processos de nº 11065.725079/2013-70 e nº 15504.724806/2016-69.

Nos autos do PAF nº 11065.725079/2013-70, a 1ª Turma Ordinária do CARF, da 2ª Câmara proferiu o acórdão de nº 2201-003.719¹⁵ que, por unanimidade, afastou a multa qualificada e a reduziu para 75%. Todavia, este foi reformado pela 2ª Turma

¹³ 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. 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.

¹⁴ “Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:... I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; ... § 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.

¹⁵ A multa qualificada não deve ser mantida. Não obstante ter se constatado à exaustão, que a recorrente agiu com o claro propósito de esconder a ocorrência do fato gerador e se esquivar da tributação devida. Frise-se que não é razoável que uma empresa do porte da recorrente não tivesse o conhecimento de que não poderia contratar a maior parte dos colaboradores da executar os serviços relacionados a sua atividade fim por intermédio de pessoas jurídicas interpostas, utilizadas com o claro propósito de gerar uma economia ilícita de tributos. Apesar de tudo isso, a multa qualificada não merece ser mantida, uma vez que não foi aplicada regularmente de acordo com o disposto no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, com a caracterização das hipóteses definidas pelo art. 72 da Lei nº 4.502/1964. A acusação fiscal em nenhum momento justificou a aplicação da multa de ofício no percentual de 150%. A autoridade fiscal aponta uma simulação da recorrente, mas sem que essa afirmação seja suficiente para fundamentar a qualificação da multa de ofício.

Isto posto, a multa de ofício qualificada resta afastada, devendo ser mantida a multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento).

da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria, por meio do acórdão nº 9202-010.163¹⁶, proferido em 24 de novembro de 2021.

Nos autos do PAF nº 15504.724806/2016-69, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara proferiu o acórdão nº 2402.007.298¹⁷, que, por maioria, determinou a redução

¹⁶ Com efeito, os fatos constantes do Relatório Fiscal são aptos a justificar a tipificação prevista nos artigos mencionados, uma vez que a Contribuinte, de fato, simulou situação inexistente, aparentando relação jurídica entre pessoas jurídicas para ocultar vínculos de emprego. A simulação foi demonstrada a partir da análise do caso concreto, pela apreciação crítica dos fatos, constatando-se o descompasso entre a vontade e a declaração, criado conscientemente com o propósito específico de produzir o engano e, com isso, obter vantagem. A conduta retratada nos autos, qual seja, a de ocultar o pagamento de remuneração a pessoas físicas (segurados empregados), conferindo a essa remuneração a roupagem enganosa de uma prestação de serviços por pessoas jurídicas, implicou, indubitavelmente, a ação dolosa de impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência dos fatos geradores das Contribuições destinadas à Seguridade Social e a Outras Entidades e Fundos, incorrendo, assim, a autuada na conduta típica da sonegação e fraude. Cabe aqui reiterar a apuração levada a cabo pela Fiscalização, reproduzida quando da análise do Recurso da Contribuinte e assim resumida: (...) Portanto, há robustas evidências da ocorrência de infração ao arcabouço jurídico tributário, tendo como resultado a sonegação de Contribuições Previdenciárias, suficiente para considerar procedente a exigência da multa qualificada.

Dessa forma, restou evidenciada nos autos a simulação de uma situação, com o objetivo único de reduzir encargos tributários ilícitamente. Caracterizada a relação de emprego com os prestadores de serviços, verifica-se que a Contribuinte não aplicou a legislação à situação fática, mas simulou uma estrutura organizacional para obter benefícios fiscais. Sendo procedente o lançamento pela prática simulatória de contratação de empresas interpostas, mas com todas as características de vínculo de emprego, encontra-se comprovada a conduta fraudulenta que enseja a procedência da aplicação da multa qualificada. Feitas essas considerações, afasta-se a alegação constante das Contrarrazões, acerca da falta de motivação para imposição da multa qualificada. Conforme trecho colacionado do Relatório Fiscal, houve expressa fundamentação para a multa majorada, tendo o Fisco destacado que a exacerbação da penalidade se deu em função das condutas narradas ao longo do seu relato, que indubitavelmente comprovam a ocorrência de conduta dolosa. De outra banda, a Contribuinte busca afastar a qualificação da multa, sob a alegação de que sua fundamentação estaria intimamente vinculada à deficiente motivação para responsabilização dos sócios da empresa autuada. Em face de tal argumento, importante trazer à colação os fundamentos para o afastamento da responsabilidade dos administradores: ... Vê-se, assim, que a responsabilidade tributária dos sócios não subsistiu por falta de demonstração de que as pessoas físicas teriam interesse comum na situação que deu ensejo ao fato gerador, por não restar comprovado que se tenham beneficiado de transferências financeiras efetuadas pela empresa, conforme trecho em destaque. Com efeito, o motivo do afastamento da responsabilidade dos sócios não se vincula com a conduta simulatória imputada à pessoa jurídica, esta fartamente demonstrada nos autos e que serviu de fundamento para aplicação da multa de 150%. Por todos esses fundamentos, o Recurso Especial da Fazenda Nacional deve ser provido, restabelecendo-se a qualificação da multa de ofício.

¹⁷ O evento deflagrador da duplicação da penalidade não é o fenômeno denominado “pejotização”, pois tal fenômeno enseja o lançamento das contribuições previdenciárias em si. Ao propor a aplicação da multa cabível, conforme determina o artigo 142 do CTN, a autoridade administrativa, caso entenda pela cominação em dobro, tem o dever de detalhar e de demonstrar a existência de ao menos uma das condutas dolosas tipificadas como sonegação, fraude ou conluio. E mais, as condutas que resultam na qualificação da multa de ofício igualmente ensejam penalidades criminais, como ressalva a parte final do § 1º do art. 44 da Lei 9430/96, o que exalta a importância de as autoridades administrativas da Receita Federal do Brasil terem maior cuidado na qualificação da multa.” Logo, voto por desqualificar a multa de ofício, citando, a título de argumentação, o seguinte precedente deste Colegiado: 17 - Desse modo, se no contexto fático estiverem presentes os requisitos configuradores da relação empregatícia, com a incidência das contribuições a ela inerentes dos fatos geradores, pouco importando a vontade das partes e qual foi a forma de contratação firmada entre elas, aplica-se o princípio da primazia da realidade tal como aplicado no campo do Direito do Trabalho, com respaldo no art. 9º da CLT, posto que trata-se de aplicação do princípio da verdade material sobre a forma. 18 - No presente caso, o voto condutor entendeu que o fenômeno da pejotização não teria o condão de fundamentar a qualificação

da multa de 150% para 75% porque concluiu que não restava suficientemente evidenciado que o contribuinte pautou sua conduta com o dolo de infringir as normas tributárias. Todavia, referida decisão foi também reformada pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que, por unanimidade, proferiu o acórdão nº 9202-009.382, em 25 de fevereiro de 2021.

Do exposto, a Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, instância máxima, tem feito prevalecer a qualificação da multa prevista no §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, em demandas que tratam sobre pejetização.

CONCLUSÃO

A terceirização em si não é por sua natureza, algo negativo, assim como, o desejo do empregador de reduzir custos e reorganizar a forma pela qual exerce sua atividade, também não é ruim.

Ao contrário, a terceirização é algo desejável e esperado, posto que é da essência da livre iniciativa e do mundo dos negócios.

O que se discute é a precarização do trabalho e a correspondente sonegação de tributos, decorrentes da camuflagem da relação de emprego, por outras formas de contrato quando na verdade estão mantidas, as características do vínculo empregatício.

Discute-se, também, a competência da Receita Federal para atribuir vínculo empregatício quando, em algumas situações, a própria justiça não atribuiu, bem como, e a aplicação da multa qualificada de 150% sobre o valor devido, sem, muitas vezes, demonstrar a fraude, o dolo ou conluio do empregador.

Esses temas não têm tido desfechos favoráveis ao contribuinte quando discutidas nos tribunais, sejam os administrativos sejam os judiciais.

da multa de ofício, contudo, entendo que necessário averiguar o caso concreto para fazer um juízo de valor a respeito de como o sujeito passivo procedeu com a sua atividade. 19 – No caso concreto, com a devida vênia, discordo do seu entendimento, pois como constatado alhures em algumas passagens do relatório fiscal, houve a tentativa de dissimulação da relação de emprego existente entre o sujeito passivo e os segurados, e através do fenômeno da "pejetização", foi utilizado para burlar o cumprimento dos direitos trabalhistas e com isso houve reflexo também nas contribuições previdenciárias, no sentido de impedir o conhecimento da autoridade fiscal bem como da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.. 21 – Da mesma forma os paradigmas indicados no Recurso Especial pela Fazenda Nacional atestam diante da análise do relatório fiscal a conduta do contribuinte em casos similares que tratam do fenômeno da pejetização constatando o intuito de redução dos encargos tributários de forma ilícita através da simulação de uma estrutura organizacional e de um fato através da contratação de segurados pessoas físicas através de empresas interpostas, mantendo a qualificadora nesses casos.

A reflexão que fica é a necessidade de se buscar maior clareza legislativa e operacional capaz de enxergar a situação como um sistema imbrincado que, se não perfeitamente alinhado, traz insegurança jurídica e afugenta o investidor e, conseqüentemente, gera o desemprego e contingências correlatas.

COMISSÃO ESPECIAL DE DIREITO PREVIDENCIÁRIO
GRUPO DE ESTUDOS DE CUSTEIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL

Adriane Bramante de Castro Ladenthin
Presidente

Priscila Machado de Almeida Duarte de Sousa
Vice-Presidente

Vera Maria Corrêa Queiroz
Secretária-Geral

Tonia Andrea Inocentini Galleti
Coordenadora da Subcomissão de Custeio

Marta Stolze Lyrio
Membro da Subcomissão de Custeio