



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10380.726105/2018-56
ACÓRDÃO	1001-004.109 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FORTALNET BUREAU COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Simples Nacional

Data do fato gerador: 27/07/2018

PRELIMINAR DE NULIDADE. VÍCIO NO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. SÚMULA CARF Nº 171.

Eventuais vícios no Mandado de Procedimento Fiscal não são aptos a invalidar o lançamento realizado em conformidade com os ditames legais.

PROCESSO DE EXCLUSÃO DO SIMPLES. DEVER DE RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES.

Quando o contribuinte é excluído do SIMPLES deve recolher todos os tributos e contribuições de acordo com as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas, desde o primeiro mês de início de atividade.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS, PARTE PATRONAL E SEGURADOS. CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A OUTRAS ENTIDADES. O lançamento deve ser realizado de ofício, sob pena de responsabilização, quando a autoridade fiscal constatar que o contribuinte deixou de declarar, por meio de GFIP, a integralidade das contribuições devidas, de acordo com a legislação de regência.

EXCLUSÃO DO SIMPLES. ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO. SEGURADO. AUSÊNCIA DE DECLARAÇÃO.

Deve ser mantida o ato que excluiu o contribuinte do regime do SIMPLES quando evidenciado nos autos que o contribuinte omitiu, de forma reiterada, da folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária, trabalhista ou tributária, segurado empregado, trabalhador avulso ou contribuinte individual que lhe preste serviço.

DILIGÊNCIA. PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Deve ser indeferido o pedido de realização de diligência e perícia que são prescindíveis à solução da lide e visa a produção de provas cujo ônus é da contribuinte.

ÔNUS DA PROVA.

A comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações é ônus do contribuinte, conforme dicção do art. 36 da Lei nº 9.784/99.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para que sejam excluídas da base de cálculo do lançamento as verbas relativas ao aviso prévio indenizado, a importância paga nos quinze dias que antecedem auxílio-doença e terço de férias.

Assinado Digitalmente

Ana Claudia Borges de Oliveira – Relatora

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Ana Claudia Borges de Oliveira, Efigenio de Freitas Junior (substituto convocado para eventuais participações), Gustavo de Oliveira Machado, Paulo Elias da Silva Filho, Rafael Taranto Malheiros (substituto integral), Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário em face do Acórdão nº 10-63.519 (fls. 1.571) que julgou a impugnação improcedente e manteve o crédito tributário lançado por meio de dois Autos de Infração:

- a) Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador (fls. 2 a 14), lavrado em 30/07/2018, relativo ao lançamento nas competências 07/2013 a 13/2014 das contribuições previdenciárias da empresa incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e segurados contribuintes individuais, e das contribuições para o financiamento dos benefícios previstos nos artigos 57 e 58 da Lei nº 8.213/1991 e daqueles concedidos em razão do grau de

incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados. O montante do crédito tributário, constituído em 30/07/2018, é de R\$ 636.057,15 (seiscentos e trinta e seis mil, cinquenta e sete reais e quinze centavos);

- b) Contribuição para outras Entidades e Fundos (fls. 16 a 33), lavrado em 30/07/2018, relativo ao lançamento nas competências 07/2013 a 13/2014 das contribuições destinadas a terceiros, incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados. O montante do crédito tributário, constituído é de R\$ 84.608,59 (oitenta e quatro mil, seiscentos e oito reais e cinquenta e nove centavos).

O lançamento é decorrente da exclusão do contribuinte do Regime do SIMPLES NACIONAL, por meio do Ato Declaratório Executivo - ADE nº 45, de 27 de julho de 2018:

Art. 1º Fica **EXCLUÍDA** do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), a pessoa jurídica FORTALNET BEREAU COMERCIO E SERVIÇOS LTDA, **CNPJ nº 00.904.629/0001-66**, em virtude de o contribuinte não se enquadrar no aludido regime, nos termos do art. 29, Incisos XII, da Lei Complementar nº 123/2006, uma vez que foi constatada a ocorrência de idêntica infração verificada, nos anos-calendário de 2013 e 2014, formalizada por intermédio de auto de infração, conforme consta do Processo Administrativo Fiscal nº 10380.726.194/2018-31.

Parágrafo Único. Tal fato implica na sua exclusão de ofício, por força do que dispõe os arts. 28, parágrafo único, e 29, Inciso XII, da Lei Complementar nº 123, de 2006, c/c os arts. 75, Inciso I, e art. 76, Inciso IV, alínea "k", da Resolução CGSN nº 94, de 29 de novembro de 2011.

Art.2º Os efeitos da exclusão serão considerados a partir de 01/07/2013, conforme disposto no art. 29, § 1º, da Lei Complementar nº 123, de 2006.

A autoridade fiscal informa que a empresa fiscalizada atua no ramo de prestação de serviços de telecomunicação, conexão a internet e comercialização a varejo de máquinas, equipamentos e materiais de comunicação e iniciou suas atividades em 16/10/1995. A partir de 01/01/2009 fez a opção pelo Simples Nacional. Durante o procedimento de fiscalização, cujo Termo de Início de Procedimento Fiscal -TIPF foi cientificado ao contribuinte em 13/12/2017, foi constatado que a fiscalizada deixou de incluir nas folhas de pagamento e nas respectivas GFIPs remunerações pagas a segurados contribuintes individuais que lhe prestaram serviço no período de julho de 2013 a dezembro de 2014, conforme demonstrado no Processo Administrativo Fiscal - PAF nº 10380.724350/2018-29, que compreende o auto de infração da Contribuição Previdenciária dos Segurados, bem como o auto de infração de Multas Previdenciárias por descumprimento de obrigação acessória.

A Representação Fiscal para Exclusão do Simples Nacional relata que durante a auditoria fiscal (TDPF nº 0310100201700882) foi constatado que a empresa Fortalnet Bureau Comércio e Serviços Ltda. omitiu de forma reiterada da folha de pagamento e de documento de informações previsto pela legislação previdenciária (GFIP) segurados contribuintes individuais que lhe prestaram serviços, incidindo em hipótese de exclusão do Simples Nacional, conforme previsto no art. 29, inciso XII, da Lei Complementar nº 123, de 2006.

A autoridade fiscal informa que, conforme documentos de lançamento inseridos no Processo Administrativo Fiscal - PAF nº 10380.724350/2018-29, foi formalizado auto de infração da obrigação principal relativamente às contribuições previdenciárias dos segurados contribuintes individuais que prestaram serviços à empresa e que não tinham sido incluídos em folhas de pagamento, nem nas respectivas GFIPs, bem como foi lavrado auto de infração por descumprimento de obrigação acessória relativamente a não elaboração das folhas de pagamento de todos os segurados.

A formalização por intermédio de auto de infração em dois ou mais períodos de apuração consecutivos ou alternados de idêntica infração ocorrida nos últimos 5 (cinco) anos calendário, enseja a exclusão do Simples Nacional, nos termos estabelecidos no art. 29, inciso XII, da Lei nº 123, de 2006.

A decisão recorrida recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2013 a 31/12/2014

PRODUÇÃO DE PROVAS.

A produção de provas deve obedecer às disposições da legislação que rege o processo administrativo fiscal federal.

PEDIDO DE PERÍCIA. NECESSIDADE DE ATENDIMENTO AOS REQUISITOS LEGAIS.

O pedido de perícia efetuado pelo sujeito passivo que não contém os motivos que a justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito, é considerado não formulado.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL (TDPF). PRORROGAÇÃO. IRREGULARIDADE. INOCORRÊNCIA.

O ato administrativo que observa as disposições da legislação para a espécie não incorre em vício de nulidade. O Termo de Início do Procedimento Fiscal dá ciência ao contribuinte do número do TDPF e código de acesso. O prazo de validade do TDPF, suas prorrogações e alterações são realizadas de forma eletrônica e científicas ao contribuinte pela internet.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2013 a 31/12/2014

CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. REMUNERAÇÃO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

As pessoas físicas que prestam serviço em caráter eventual à empresa são segurados obrigatórios da Previdência Social, na condição de contribuintes individuais, incidindo sobre as remunerações a elas pagas pela empresa a contribuição previdenciária estabelecida no artigo 22, inciso III, da Lei nº 8.212/1991.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte foi intimado em 19/12/2018 (fls. 1.593) e apresentou recurso voluntário em 21/01/2019 (fls. 1.596) sustentando, em síntese: a) nulidade por descumprimento do prazo para finalizar a fiscalização; b) ausência de decisão definitiva quanto à exclusão do SIMPLES; c) duplicidade de cobrança das contribuições patronais e aquelas devidas pelos contribuintes; d) inexistência de valores pagos a título de pro labore; e) prevalência de verdade real e necessidade de perícia; f) necessidade de exclusão das verbas não habituais.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Ana Claudia Borges de Oliveira**, Relatora

Da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Das alegações recursais**1. Preliminar de Nulidade – Prazo para Finalizar o Procedimento de Fiscalização**

O contribuinte sustenta, em preliminar, a nulidade do procedimento de fiscalização em face da extrapolação do prazo de finalização.

O MPF consiste em instrumento utilizado para instaurar procedimento fiscal relativo a tributos e contribuições. Nele, deve constar o seu prazo máximo de validade, podendo ser prorrogado pela autoridade outorgante quantas vezes necessário, conforme dispõe os arts. 11 e 12 das Portarias RFB nº 11.371, de 12/12/2007.

O lançamento realizado com base em MPF que não obedece ao prazo de validade estipulado, ou que contenha outro vício, não gera a nulidade do lançamento, que consistente em atividade vinculada e obrigatória – art. 142 do CTN.

A jurisprudência do CARF é firme no sentido que eventual falha no MPF não enseja, por si só, a nulidade do lançamento. Nesse sentido foi aprovada a seguinte súmula:

Súmula CARF nº 171

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento. (Vinculante, conforme [Portaria ME nº 12.975](#), de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Portanto, irregularidades na emissão ou prorrogação do mandado de procedimento fiscal não ensejam a nulidade da ação fiscal ou do lançamento decorrente.

Cabe ressaltar que o presente lançamento foi regularmente constituído por autoridade competente e preenche todas as exigências formais previstas na legislação de regência. O sujeito passivo, a descrição dos fatos, os dispositivos legais infringidos e a penalidade aplicada foram corretamente identificados no auto de infração, não havendo vício que enseje a sua nulidade.

É dever da autoridade fiscal, ao exercer a fiscalização acerca do efetivo recolhimento dos tributos, investigar a devida ocorrência do fato gerador e a obrigação dali decorrente. Caso constate erros, equívocos ou omissões, deve proceder à autuação do fiscalizado, de forma clara, precisa e com base em provas, já que não é válido o lançamento que se baseia em indícios ou presunções.

Nesse sentido, o art. 9º do Decreto nº 70.235/72, que rege o processo administrativo fiscal, dispõe que a exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

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

O auto de infração deve conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. A ausência dessas formalidades implica na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa e gera nulidade quando seus efeitos comprometem o direito de defesa assegurado constitucionalmente – art. 5º, LV, CF.

No caso, o lançamento foi devidamente motivado e formalizado. Não há que se falar em nulidade do procedimento fiscal por cerceamento do direito de defesa quando o

contribuinte foi devidamente intimado pela fiscalização, mediante expedição de Termo de Intimação Fiscal.

No processo administrativo fiscal, tal qual no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, *in casu*, do recorrente.

Em virtude do atributo da presunção de veracidade que caracteriza os atos administrativos, dentre eles o lançamento tributário, há a inversão do ônus da prova, de modo que o autuado deve buscar desconstituir o lançamento consumado através da apresentação de provas que possam afastar a fidedignidade da peça produzida pela administração pública.

Do exposto, rejeito a preliminar de nulidade.

2. Da Aplicação da Decisão relativa ao Ato de Exclusão do Simples

O recorrente sustenta que a exclusão do Simples não deve ser mantida porque a decisão de exclusão ainda não é definitiva. Assim, sustenta que o lançamento seria indevido já que ainda está sendo julgado o Ato de Exclusão do SIMPLES.

No tocante à exclusão da empresa do SIMPLES, ressalta-se que a Lei nº 9.317, de 05/12/1996, que regulava o regime do SIMPLES FEDERAL, foi revogada pela Lei Complementar nº 123, de 14/12/2006, que estabelece normas gerais para o SIMPLES em âmbito nacional e dispõe (art. 13, VI) que o recolhimento mensal único a ser feito pelos optantes desse sistema incluirá a contribuição patronal previdenciária do art. 22 da Lei nº 8.212/91, exceto no caso de microempresa ou empresa de pequeno porte que se dedique às atividades de prestação de serviços referidas no § 5º-C do art. 18 da mesma Lei.

Quando o contribuinte é excluído do SIMPLES Nacional deve recolher todos os tributos e contribuições de acordo com as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas, desde o primeiro mês de início de atividade. A par disso, os recolhimentos relativos ao Simples, tidos como pagamentos indevidos, poderão ser objeto de pedido de restituição ou compensação

Conforme redação da Súmula Vinculante nº 76 do CARF, na determinação dos valores a serem lançados de ofício para cada tributo, após a exclusão do Simples, devem ser deduzidos eventuais recolhimentos da mesma natureza efetuados nessa sistemática, observando-se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada.

Súmula CARF nº 76

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 10/12/2012

Na determinação dos valores a serem lançados de ofício para cada tributo, após a exclusão do Simples, devem ser deduzidos eventuais recolhimentos da mesma natureza efetuados nessa sistemática, observando-se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada. (Vinculante, conforme [Portaria MF nº 277](#), de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Nesse sentido, importante esclarecer que, quando o contribuinte é excluído do SIMPLES, deve recolher todos os tributos e contribuições de acordo com as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas, desde o primeiro mês de início de atividade.

Nessa mesma sessão, serão julgados os processos relativos à exclusão do SIMPLES, bem como o lançamento de ofício das contribuições previdenciárias.

3. Do Lançamento de Ofício das Contribuições

O recorrente sustenta que não são devidas as contribuições previdenciárias incidentes sobre verbas pagas sem habitualidade.

Como relatado, o lançamento de ofício foi realizado em razão da exclusão do contribuinte do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES Nacional, por meio do Ato Declaratório de Exclusão do SIMPLES.

A Lei Complementar nº 123, de 14/12/2006 (LC 123/2006), estabelece normas gerais para o SIMPLES em âmbito nacional e dispõe (art. 13, VI) que o recolhimento mensal único a ser feito pelos optantes desse sistema incluirá a contribuição patronal previdenciária do art. 22 da Lei nº 8.212/91, exceto no caso de microempresa ou empresa de pequeno porte que se dedique às atividades de prestação de serviços referidas no § 5º-C do art. 18 da mesma Lei.

O art. 17 da LC 123/2006 estabelece no seu art. 17, inciso XII, que não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou empresa de pequeno porte que realize cessão ou locação de mão-de-obra.

É dever da autoridade fiscal, ao exercer a fiscalização acerca do efetivo recolhimento das contribuições, investigar a relação entre a empresa e as pessoas que a ela prestam serviços. Caso constate enquadramento errôneo, deve proceder à autuação (Auto de Infração), de forma clara, precisa e com base em provas, já que não é válido o lançamento que se baseia em indícios ou presunções. A par disso, os recolhimentos relativos ao SIMPLES, tidos como pagamentos indevidos, poderão ser objeto de pedido de restituição ou compensação.

A Constituição Federal prevê a instituição de contribuições sociais a serem pagas pelo trabalhador e demais segurados da previdência social e pelo empregador, empresa ou entidade a ela equiparada; incidindo sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício – arts. 149 e 195.

No plano infraconstitucional, a Lei nº 8.212, de 24/07/1991, instituiu as contribuições à seguridade social incidentes sobre o salário-de-contribuição **a cargo do empregado, do trabalhador avulso (art. 20); do contribuinte individual e facultativo (art. 21).**

Outrossim, **instituiu as contribuições a cargo da empresa sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais; e para o financiamento dos benefícios**

previstos nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213/91 e aqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (art. 22).

PORTANTO, inexistente qualquer duplicidade da base da exação relativa aos valores pagos a contribuintes individuais não ofertados à tributação.

A empresa também é obrigada a recolher as contribuições, a seu cargo, devidas a Terceiros e incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados a seu serviço. As contribuições destinadas a Terceiros possuem identidade de base de cálculo com as contribuições previdenciárias e devem seguir a mesma sistemática, a teor do que dispõe o art. 3º, § 2º, da Lei nº 11.457/2007.

Nesse sentido:

NULIDADE NÃO EVIDENCIADA.

Afastado está o cerceamento do direito de defesa que caracteriza a nulidade dos atos administrativos quando observadas as garantias do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes.

POSSIBILIDADE DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

A possibilidade de discussão administrativa do Ato Declaratório Executivo (ADE) de exclusão do Simples não impede o lançamento de ofício dos créditos tributários devidos em face da exclusão.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Restando comprovada a falta de pagamento ou recolhimento de tributo, falta de declaração ou declaração inexata, justificado está o lançamento de ofício para constituição do crédito tributário formalizado no Auto de Infração.

(Acórdão nº 1001-003.762, Relatora Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Primeira Turma Extraordinária da Primeira Seção, publicado em 02/04/2025)

Assim, cinge-se à controvérsia à verificação se as verbas mencionadas pela empresa recorrente compõem a base de cálculo das contribuições lançadas.

De acordo com o recorrente, *as citadas e comprovadas "comissões" justificadas pela contribuinte são valores conferidos a terceiros, que não possuem qualquer vínculo com a contribuinte, e nem mesmo possuem esta atividade como fonte de renda e sustento próprio. São pessoas conhecidas dos sócios da empresa e com uma boa relação e network nas cidades em que residem, de modo que eventualmente indicam clientes à empresa. Naturalmente, a empresa reconhece e fica grata em razão da indicação de clientes e, desta forma, retribui o intermediador com uma porcentagem sobre o contrato que venha a ser firmado, contudo, **este intermediador não possui nenhuma responsabilidade sobre aquele contrato e muito menos sobre a atividade, sendo um mero veiculador da informação.***

Ocorre que, a realização do pagamento da comissão diretamente pelo cliente não afasta a caracterização da prestação de serviços de intermediação. Uma vez comprovada a

prestação dos serviços de intermediação, a empresa assume a responsabilidade pelo cumprimento das obrigações tributárias decorrentes da atividade.

Com muito acerto, a decisão recorrida assim menciona:

O impugnante alega ainda que, em atenção ao Termo de Intimação Fiscal nº 4, prestou a contento todas as informações solicitadas pela fiscalização, discriminando especificamente cada uma das verbas supostamente conferidas a terceiros e não ofertadas à tributação pela empresa, elucidando que as mesmas não deveriam, de fato, serem objeto de tributação. Acrescenta que as citadas e comprovadas "comissões" justificadas pela empresa na planilha acostada à impugnação são valores conferidos a terceiros, que não possuem qualquer vínculo com a empresa.

O relato fiscal informa que a planilha apresentada pela fiscalizada em resposta ao TIF nº 4 apenas justificou quanto a não incidência de contribuição previdenciária os serviços relacionados ao pagamento de décimo terceiro salário a "Jonas de Oliveira Pereira" e "Yury Tanuska Sousa de Queiroz" e o pagamento relacionado a "Alexandre Bezerra E Oliveira", os quais foram excluídos da planilha. A autoridade fiscal relata que as demais justificativas não foram aceitas e as respostas até confirmaram a ocorrência do fato gerador.

Os valores identificados pela fiscalização como pagos a pessoas físicas em decorrência da prestação de serviços à empresa, os quais não foram informados em folhas de pagamento, nem nas respectivas GFIPs, estão relacionados na planilha de fls. 1200/1204, Anexo VI - Relação de Contribuintes Individuais Omissos em GFIP.

Diferentemente da forma como entende a impugnante, os valores por ela pagos a pessoas físicas sem qualquer vínculo com a empresa, tais como os destinados a remunerar consultoria em informática, serviços de instalação de fibra ótica e manutenção de ar- condicionado, bem como os valores pagos a título de "comissão", justificados na planilha acostada junto à impugnação como "comissão parceria" e "ganhava comissão de 25%", retribuem efetivamente um serviço prestado, e constituem remuneração de pessoas físicas, enquadradas como segurados contribuintes individuais, conforme disposto no artigo 12, inciso V, alínea "g", da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e alterações, que dispõe sobre a organização da Seguridade Social e institui o respectivo Plano de Custeio:

(...)

O impugnante alega que os valores recebidos pelo sócio Sr. Felipe Gurgel Ponte não se referem a recebimento de pró-labore e sim a operação financeira em que o sócio estaria reavendo os valores que havia tomado de crédito enquanto pessoa física no intuito de oxigenar o fluxo financeiro da empresa e manter suas atividades em funcionamento. Afirmar ter apresentado a documentação que comprova o alegado quando do atendimento ao TIF nº 4.

No entanto, consta no relatório fiscal que a empresa foi instada a se manifestar em relação aos valores creditados na conta do banco Bradesco ao sócio Felipe Gurgel Ponte e, neste ponto, nada respondeu e tampouco refutou.

A autoridade fiscal relata que, em resposta ao TIF nº 4, a fiscalizada solicitou a juntada de uma planilha com o fim de "esclarecer a natureza dos serviços prestados" e requereu "a suspensão da exigibilidade do crédito tributário". Consta no relato fiscal:

(...)

Verifica-se que à fl. 67 do processo está juntado o TIF nº 4 e à folha 83 do processo está juntada a resposta da empresa ao TIF nº 4. Consta-se que, em resposta ao TIF nº 4, a empresa requereu a juntada apenas do "Doc 1. Planilha de Serviços", em atendimento ao ponto 5 da intimação fiscal.

Quanto ao ponto 2 do TIF nº 4, que solicitava esclarecimentos em relação aos valores creditados ao sócio Felipe Gurgel Ponte, nada foi dito pela impugnante.

Assim, a alegação da empresa, desacompanhada de provas, não pode ser acatada.

De fato, é dever da autoridade fiscal, ao exercer a fiscalização acerca do efetivo recolhimento dos tributos, investigar a devida ocorrência do fato gerador e a obrigação dali decorrente.

Caso constate erros, equívocos ou omissões, deve proceder à autuação do fiscalizado, de forma clara, precisa e com base em provas, já que não é válido o lançamento que se baseia em indícios ou presunções.

Nesse sentido, o art. 9º do Decreto nº 70.235/72, que rege o processo administrativo fiscal, dispõe que a exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, os quais deverão estar instruídos com os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis e necessários à comprovação da infração.

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

Com relação ao ônus probatório do contribuinte, o Decreto nº 70.235/72 informa que a prova documental deve ser apresentada junto à impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, salvo se: a) demonstrar a impossibilidade de apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) referir-se a fato ou a direito superveniente; c) destinar a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos – art. 16, § 4º.

No processo administrativo fiscal, tal qual no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, *in casu*, do recorrente. Em virtude do atributo da presunção de veracidade que caracteriza os atos administrativos, dentre eles o lançamento tributário, há a inversão do ônus da prova, de modo que o autuado deve buscar desconstituir o lançamento consumado através da apresentação de provas que possam afastar a fidedignidade da peça produzida pela administração pública.

Portanto, sem razão o recorrente.

4. Realização de Perícia e Verdade Real

Quanto ao pedido para realização de perícia, entendo incabível nesta oportunidade. Descabe a realização de perícia relativamente à matéria cuja prova deveria ter sido apresentada já com a impugnação. Procedimento de perícia não se afigura como remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova.

O recorrente teve todas as oportunidades, tanto na fase da ação fiscal como no curso do contencioso administrativo, para trazer os elementos suficientes e necessários para comprovar suas alegações não se justificando, no presente caso, a realização de perícia para suprir injustificada omissão probatória, especialmente de provas documentais que já poderiam ter sido juntadas aos autos.

Ademais, presentes os elementos de convicção necessários à solução da lide, uma vez que os documentos trazidos aos autos são suficientes para a formação da convicção deste julgador, de acordo com o artigo 29 do Decreto nº 70.235 de 1972, não se justifica o deferimento do pedido de perícia para constatações dos fatos alegados pelo recorrente.

5. Das verbas incluídas na base de cálculo

Nesse ponto, cinge-se à controvérsia à verificação se as verbas compõem a base de cálculo das contribuições lançadas.

a) Aviso prévio indenizado e importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença (auxílio-doença e de auxílio-acidente)

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp 1.230.957/RS sob o rito dos recursos repetitivos, decidiu que não incide contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado e a importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) incluiu o Parecer SEI nº 15147/2020/ME5 na lista de dispensa de contestar e recorrer do artigo 2º, incisos V, VII e §3º a 8º da Portaria PGFN nº 502/2016 e artigo 19 da Lei nº 10.522/2002, no sentido de que a contribuição para Terceiros não incide sobre o aviso prévio indenizado.

A PGFN também se pronunciou no Parecer SEI/ME nº 16.120/2020 confirmando o entendimento de que as contribuições patronais, as destinadas a terceiros e ao SAT/RAT não serão

devidas sobre a importância paga pelo empregador ao empregado nos 15 primeiros dias que antecedem o auxílio-doença.

Do exposto, nesse ponto, o recurso voluntário deve ser provido para que as verbas relativas ao aviso prévio indenizado e a importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença sejam excluídas da base de cálculo das contribuições previdenciárias e devidas a terceiros.

b) Terço constitucional de férias indenizadas

Em 2014, ao analisar o Tema 479¹, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que a importância paga a título de terço constitucional de férias possui natureza indenizatória/compensatória, e não constitui ganho habitual do empregado, razão pela qual sobre ela não é possível a incidência de contribuição previdenciária (a cargo da empresa). Ocorre que, no ano de 2018, o Supremo Tribunal Federal reconheceu que a matéria era constitucional e concluiu pela existência de repercussão geral, afetando o Recurso Extraordinário nº 1.072.485/PR para julgamento sob o rito dos repetitivos (Tema 985).

Em dezembro de 2020, a Suprema Corte proferiu acórdão de mérito no Tema 985 e fixou a seguinte tese: *“É legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias”, decidindo pela legitimidade da incidência da contribuição social, a cargo do empregador, sobre os valores pagos ao empregado a título de terço constitucional de férias gozadas*².

Dessa decisão foram opostos embargos de declaração requerendo a modulação dos efeitos, já que, entre 2014 e 2020, diversos contribuintes deixaram de recolher a contribuição sobre o terço constitucional de férias, com fundamento na decisão antes proferida pelo Superior Tribunal de Justiça. Além disso, após a prolação do acórdão de mérito, a Associação Brasileira da Advocacia Tributária (ABAT), na condição de *amicus curiae*, requereu a suspensão nacional de todos os processos sobre a matéria, uma vez existir nos autos os referidos embargos de declaração visando à modulação dos efeitos da decisão, ao passo que os Tribunais Regionais Federais vinham aplicando, de forma ampla, o Tema 985.

Da mesma forma, diversos processos foram julgados no âmbito do CARF, entre 2014 e 2020, aplicando o entendimento vinculante proferido pelo STJ quanto à não incidência da contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias e, após o julgamento do mérito realizado pelo STF, imediatamente aplicou-se o novo entendimento aos processos em trâmite no âmbito do CARF e do judiciário, gerando graves entraves à segurança jurídica e à isonomia entre os contribuintes.

¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 1.230.957/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 26/2/2014, DJe de 18/3/2014.

² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 1072485, Relator(a): Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 31-08-2020, processo eletrônico repercussão geral - mérito dje-241 divulg 01-10-2020 public 02-10-2020.

Diante do pedido feito pela ABAT, em meados de 2023, o ministro André Mendonça, atual Relator do Tema 985, proferiu decisão determinando a suspensão de todos os processos judiciais e administrativos – o que inclui o CARF – versando sobre a natureza jurídica do terço constitucional de férias, para fins de incidência da contribuição previdenciária patronal.

Vale lembrar que o RICARF 23, entre as suas novidades, trouxe a disposição no art. 99 e parágrafo único que menciona que as decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça, em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, não devem ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, apenas no caso em que houver recurso extraordinário, com repercussão geral reconhecida, pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, sobre o mesmo tema decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, na sistemática dos recursos repetitivos.

Isso significa dizer que, caso o STJ já tenha julgado determinado tema, sob a sistemática dos recursos repetitivos, e, posteriormente, o STF venha a reconhecer a repercussão geral da mesma matéria, o julgador do CARF não estará obrigado à aplicação da decisão proferida pelo STJ, ainda que o STF não tenha proferido decisão de matéria sobre o tema.

Ocorre que, em 19/09/2024, foi publicado o Acórdão proferido no RE 1.072.485, dando parcial provimento aos embargos de declaração, com atribuição de efeitos *ex nunc* ao acórdão de mérito, a contar da publicação de sua ata de julgamento (**15/09/2020**), ressalvadas as contribuições já pagas e não impugnadas judicialmente até essa mesma data, que não serão devolvidas pela União.

O lançamento é referente ao período de 01/07/2013 a 31/12/2014, de modo que o terço de férias só deverá compor a base de cálculo do lançamento no período de 15/09/2020 até 31/12/2020.

Do exposto, nesse ponto, o recurso voluntário deve ser provido determinando que a verba relativa ao terço de férias não deve compor a base de cálculo do lançamento.

Conclusão

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para que sejam excluídas da base de cálculo do lançamento as verbas relativas ao aviso prévio indenizado, a importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença e terço de férias.

Assinado Digitalmente

Ana Claudia Borges de Oliveira