



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10580.722171/2018-09
ACÓRDÃO	2202-011.748 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CABRA FORTE ALIMENTOS LTDA E OUTROS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DESONERAÇÃO DA FOLHA. INTERPRETAÇÃO RAZOÁVEL. MULTA QUALIFICADA AFASTADA.

Empresa informa compensações na GFIP com base em entendimento de que seus produtos estariam integralmente abrangidos pelo regime da CPRB. A fiscalização considera que a compensação se deu sem respaldo legal, e aplica multa qualificada. A análise dos elementos do processo revela ausência de prova inequívoca de fraude ou má-fé, tratando-se de erro decorrente de interpretação razoável da legislação vigente. Afastada a multa qualificada, mantém-se a multa de ofício no percentual de 75%.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. GRUPO ECONÔMICO DE FATO. CONFIGURAÇÃO.

Comprovada a existência de direção unificada e vínculos societários entre as empresas envolvidas, configura-se o grupo econômico de fato, sendo cabível a responsabilidade solidária pelos créditos constituídos.

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. NÃO APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. MANUTENÇÃO.

Não demonstrada a entrega tempestiva de documentos exigidos pela fiscalização, mantém-se a multa regulamentar por descumprimento de obrigação acessória, independentemente de prejuízo à constituição do crédito tributário.

RECURSO VOLUNTÁRIO. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de recurso interposto por sujeitos passivos que não apresentaram impugnação tempestiva ou cujas razões não enfrentam os fundamentos da decisão recorrida.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos: em não conhecer do recurso de Patrimonial Empreendimentos e Participações Ltda., e conhecer parcialmente dos recursos de Cabra Forte Alimentos Ltda. e Sete Industrializações Ltda., exceto as questões relacionadas à constitucionalidade da multa, e as alegações acerca da responsabilidade de Reginaldo Pinheiro da Silva Filho; e, na parte conhecida, em negar provimento ao recurso da Sete Industrializações Ltda., e dar provimento parcial ao recurso da Cabra Forte Alimentos Ltda. para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%. Votou pelas conclusões o Conselheiro Ronnie Soares Anderson.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino – Relator

Assinado Digitalmente

Ronnie Soares Anderson – Presidente

Participaram da reunião de julgamento os conselheiros Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Henrique Perlatto Moura, Thiago Buschinelli Sorrentino, Andressa Pegoraro Tomazela, Rafael de Aguiar Hirano (substituto integral), Ronnie Soares Anderson (Presidente). Ausente a conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, substituída pelo conselheiro Rafael de Aguiar Hirano.

RELATÓRIO

Por brevidade, transcrevo o relatório elaborado pelo órgão julgador de origem, 7ª Turma da DRJ/REC, de lavra do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil Túlio Teotônio de Melo Pereira (Acórdão nº 11-62.313):

Cuida-se de processo administrativo fiscal constituído de três autos de infração (AI) para a exigência de

- Contribuições previdenciárias da empresa (fls. 2/19), incidentes sobre remunerações e sobre a receita bruta, nas competências de 01/2014 a 13/2015, no valor de R\$ 2.128.692,79;
- Contribuição previdenciária dos segurados contribuintes individuais (fls. 20/31), incidentes sobre suas remunerações, no período de 01/2014 a 12/2015, no valor de R\$ 52.467,42;
- Multa pela não exibição de documento ou livro relacionado com as contribuições previdenciárias (fls. 32/40), no valor de R\$ 23.313,00.

Do relatório fiscal (fls. 41/89), extraímos a síntese do lançamento nos seguintes termos:

Referido acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

CONTRIBUIÇÃO SOBRE A RECEITA BRUTA (CPRB). PRODUTOS ARROLADOS NA LEI. INCIDÊNCIA.

As empresas que fabricam os produtos classificados na TIPI nos códigos referidos no Anexo I da Lei nº 12.546/2011 contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições da empresa incidentes sobre a folha de pagamentos.

CPRB. PRODUTOS ABRANGIDOS. FORMA DE CÁLCULO.

Para a empresa que fabrica produtos abrangidos e não abrangidos pela lei da CPRB, o percentual de desoneração das contribuições incidentes sobre a folha de salários deve ser calculado pela razão entre a receita desonerada e a receita bruta.

CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. REMUNERAÇÃO. INCIDÊNCIA.

São devidas as contribuições previdenciárias da empresa e do segurado incidentes sobre as remunerações dos segurados contribuintes individuais.

SONEGAÇÃO. MULTA QUALIFICADA.

Constatada a sonegação por parte do sujeito passivo, impõe-se a aplicação da multa de ofício qualificada, por expressa determinação legal.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

PETIÇÃO. INTEMPESTIVIDADE.

Eventual petição, apresentada fora do prazo, não caracteriza impugnação, não instaura a fase litigiosa do procedimento, não suspende a exigibilidade do crédito tributário nem comporta julgamento de primeira instância, salvo se caracterizada ou suscitada a tempestividade, como preliminar.

IMPUGNAÇÃO. PROVAS. REVISÃO DO LANÇAMENTO.

A apresentação de documentos na impugnação, que comprovam fatos não conhecidos por ocasião do lançamento, determinam a revisão do crédito tributário.

ARGÜIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Arguições de inconstitucionalidade refogem à competência da instância administrativa, salvo se já houver decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a inconstitucionalidade da lei ou ato normativo, hipótese em que compete à autoridade julgadora afastar a sua aplicação.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

INFRAÇÃO À LEI. ADMINISTRADORES. RESPONSABILIDADE.

Os administradores (diretores ou gerentes) e os mandatários (procuradores) são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificados do resultado do julgamento em datas diversas. CABRA FORTE ALIMENTOS LTDA, em 23/04/2019, uma terça-feira (fls. 4.844); PATRIMONIAL EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, em 30/04/2019, uma terça-feira (fls. 4.846); SETE INDUSTRIALIZAÇÕES LTDA, em 22/04/2019, uma segunda-feira (fls. 4.842); e REGINALDO PINHEIRO DA SILVA FILHO, em 26/04/2019, uma sexta-feira (fls. 4.845), todos os sujeitos passivos interpuseram conjuntamente o presente recurso voluntário em 22/05/2019, uma quarta-feira (fls. 4.848), no qual se sustenta, sinteticamente:

a) A descon sideração da impugnação apresentada pelo sócio-gerente fere o devido processo legal, porquanto, segundo a parte-recorrente, a impugnação protocolada pelo Sr. Reginaldo Pinheiro da Silva Filho foi tempestiva, tendo sido formalizada fisicamente em 10/05/2018, razão pela qual requer a anulação do acórdão para apreciação de sua defesa.

- b) A responsabilização solidária das empresas coligadas ofende o art. 124, inciso I, do CTN, dado que não estaria demonstrado interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação tributária principal.
- c) A responsabilização pessoal do sócio viola o art. 135, inciso III, do CTN, pois, conforme jurisprudência do STJ, exige-se a demonstração de atos com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto, o que não teria sido comprovado nos autos. A parte-recorrente sustenta que a mera inadimplência não configura responsabilidade pessoal.
- d) A atribuição de responsabilidade pessoal ao sócio-gerente com base em AR devolvido constitui equívoco fático e jurídico, pois a empresa PATRIMONIAL mantém-se ativa e regularmente localizada, inclusive com domicílio fiscal eletrônico (e-CAC), não havendo que se falar em dissolução irregular.
- e) A caracterização de ilicitude nos procedimentos adotados em relação à desoneração da folha de pagamento contraria os princípios constitucionais da legalidade, da segurança jurídica, da razoabilidade e da proporcionalidade, uma vez que a empresa entendeu, com base em estudo interno, que seus produtos estavam corretamente enquadrados nos NCMs alcançados pelo regime da CPRB.
- f) O rigor no arrolamento de bens e a imposição de restrições à atividade empresarial ofendem os princípios da livre iniciativa e da função social da empresa, porquanto a medida teria imposto à empresa limitações indevidas em sua operação cotidiana.

Diante do exposto, pede-se, textualmente:

Por fim, requer que seus pleitos sejam apreciados.

Em 29/05/2025, o Juízo da 6ª Vara Federal da Subseção Judiciária de Salvador/BA prolatou sentença com o seguinte dispositivo (fls. 4.879-4.881):

Diante do exposto, acolho os pedidos para determinar que a requerida adote as providências necessárias ao julgamento do Recurso Voluntário interposto junto ao CARF (PAF 10580-722.171/2018-09), indicado na petição inicial, oferecendo-lhe resposta no prazo de 30 (trinta) dias.

Fica extinto o feito com resolução de mérito, nos termos do art. 487, I, do CPC.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **THIAGO BUSCHINELLI SORRENTINO**, Relator

1 CONHECIMENTO

Conheço parcialmente dos recursos voluntários interpostos por Cabra Forte, porquanto tempestivo e aderente aos demais requisitos para exame e julgamento da matéria, com exceção das questões relacionadas à constitucionalidade da multa (Súmula 02/CARF).

Não conheço do recurso interposto por Reginaldo, por ausência de legitimidade recursal, porquanto o recurso fora interposto pela empresa por si administrada, Cabra Forte, sem a formação de mandato advocatício específico entre os subscritores da peça recursal e esse específico recorrente, de modo a atrair a aplicação da orientação fixada na Súmula 172/CARF¹.

Não conheço do recurso voluntário interposto por Patrimonial, porquanto dissociado da fundamentação adotada pelo acórdão-recorrido, limitada à preclusão por inexistência de impugnação (ausência de dialeticidade e de objeto recursal – utilidade).

De fato, nos termos do art. 15 do Decreto nº 70.235/1972, somente se instaura o litígio administrativo com a apresentação tempestiva da impugnação. Não apresentada a impugnação no prazo legal, considera-se definitivo o lançamento para aquele sujeito passivo, salvo se arguidas matérias de ordem pública em sede recursal, e desde que haja fundamento para o afastamento da preclusão.

No caso concreto, não há nos autos qualquer registro de impugnação tempestivamente apresentada pela Patrimonial Empreendimentos e Participações Comerciais Ltda., tampouco há alegação de nulidade formal que viciaria a constituição do crédito ou a ciência do lançamento. A própria decisão da DRJ/Recife reconhece a preclusão administrativa, por ausência de impugnação específica, e não há nos autos qualquer controvérsia instaurada a esse respeito.

Apenas para referência rápida, transcrevo o seguinte trecho do acórdão-recorrido:

O sujeito passivo Patrimonial Empreendimentos e Participações LTDA foi cientificado do lançamento em 13/04/2018 (fl. 2871) e não apresentou impugnação

A despeito disso, as razões recursais da Patrimonial não se dirigem à controvérsia processual sobre a preclusão, mas apenas à matéria de fundo, isto é, à análise do mérito da

¹ Súmula CARF 172: “A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado”.

responsabilidade tributária solidária, matéria que não foi devolvida ao colegiado, por inexistência de litígio válido².

Não configurado o contraditório em primeira instância, não se abre a instância recursal de mérito no âmbito do CARF.

No mesmo sentido, é a situação do recurso interposto por Sete, que não impugnou especificamente a formação do grupo econômico, desde o início, com a própria impugnação.

Assim, não se conhece do recurso voluntário interposto por Patrimonial Empreendimentos e Participações Comerciais Ltda., por ausência de impugnação anterior e por suas razões estarem dissociadas do único ponto que poderia ser conhecido diretamente por este Colegiado: a validade da preclusão reconhecida pela instância anterior.

2 QUADRO FÁTICO-JURÍDICO

Para boa compreensão da matéria, revisito brevemente o quadro fático-jurídico em exame nestes autos.

Auto de Infração: Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador

Originariamente, a autoridade lançadora constituiu crédito tributário relativo à contribuição previdenciária patronal, pelo descumprimento de obrigações principais vinculadas à seguridade social, por ter identificado os seguintes fatos jurídicos tributários e as seguintes infrações:

- Infrações:
 - Insuficiência de recolhimento da contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB);
 - Divergência de contribuição da empresa – informação indevida de ajuste de CPRB em GFIP;

² Apenas para registro, transcreve-se o seguinte trecho das razões recursais (fls. 4.853 e seg.): “O sujeito passivo Patrimonial Empreendimentos e Participações LTDA foi cientificado do lançamento em 13/04/2018 (fl. 2871) e não apresentou impugnação. Ocorre que, a empresa “Patrimonial” é uma empresa sazonal e tem sua atividade desenvolvida em determinadas épocas do ano. Em 13/04, foi encaminhado e recebido telegrama enviado pela Ilma. Turma à mesma. Porém, em 30/05, retornou, novo AR com as informações de que a empresa “mudou-se”, tal informação é inverídica, a empresa é regular, tem seu domicílio no mesmo endereço retratado naquele telegrama, vejamos: [...]. E outra relevante situação, a empresa PATRIMONIAL, tem domicílio tributário no “E-CAC” e não recebeu Portanto, não há como afirmar que houve o cometimento de um ato ilícito, pela simples aferição errônea de um aviso recebimento retornado dos correios, sendo que, por motivos alheios aos recorrentes, a empresa PATRIMONIAL não foi notificada pelo “E-cac” ao passo que as demais foram. De qualquer forma a empresa continua no mesmo domicílio, ativa e não há qualquer simples indício de que essa empresa tenha sido dissolvida, pelo contrário esta regular e ativa. Portanto, não há que se falar em ato ilícito in casu, tendo em vista o equívoco quanto a existência de indício de dissolução irregular da empresa PATRIMONIAL. Não obstante, por qualquer ângulo que se olhe não há responsabilidade solidária das empresas coligadas e de seu sócio em relação à devedora principal, conforme determinado no r. acórdão”.

- Valores pagos ou creditados a contribuintes individuais não oferecidos à tributação;
- Fundamentação legal:
 - Lei nº 5.172/1966 (CTN): art. 121, I;
 - Lei nº 8.212/1991: arts. 22, I e III; art. 30, I; art. 32, IV; art. 33, caput e §7º;
 - Lei nº 12.546/2011, art. 9º;
 - Decretos nº 2.803/1998 e nº 3.048/1999: arts. 12, 201, 216, 225 e 245;
 - Lei nº 9.430/1996, art. 44, I e §1º (multas);
 - Instrução Normativa RFB nº 971/2009, arts. 494 e 495 (grupo econômico);
- Período dos fatos geradores: entre 01/01/2014 e 31/12/2015.

Auto de Infração: Contribuição Previdenciária dos Segurados

A autoridade lançadora constituiu crédito tributário relativo à contribuição previdenciária devida pelos segurados, por ter identificado os seguintes fatos jurídicos tributários e as seguintes infrações:

- Infração:
 - Valores pagos ou creditados a contribuintes individuais não oferecidos à tributação, sujeitando-se à incidência da contribuição dos segurados;
- Fundamentação legal:
 - Lei nº 8.212/1991: art. 12, V; art. 21; art. 28, III; art. 30, II e §2º;
 - Decreto nº 3.048/1999: arts. 9º, 199, 214, 216;
 - Lei nº 9.430/1996, art. 44, I (multas);
- Art. 135, III, do CTN (responsabilidade pessoal do administrador);
 - Período dos fatos geradores: de 01/01/2014 a 31/12/2015;

Auto de Infração: Multas Previdenciárias (Obrigação Acessória)

A autoridade lançadora constituiu crédito tributário relativo à multa regulamentar por descumprimento de obrigação acessória, por ter identificado os seguintes fatos jurídicos tributários e a seguinte infração:

- Infração:

- Não exibição de documento ou livro relacionados com as contribuições previdenciárias ou apresentação em desacordo com as formalidades legais;
- Fundamentação legal:
 - Lei nº 8.212/1991, arts. 92 e 102;
 - Decreto nº 3.048/1999, arts. 283, II, “j”; 292, II, III e IV; e 373;
 - Data de apuração: 26/03/2018;

A autoridade lançadora motivou o lançamento fiscal por meio de relatório técnico no qual expôs, fundamentadamente, a origem, os critérios e a metodologia da constituição dos créditos tributários constantes nos autos de infração lavrados contra a empresa Cabra Forte Alimentos Ltda., bem como os fundamentos legais da imputação de responsabilidade solidária.

O relatório evidenciou que, durante o procedimento de auditoria, foram identificadas divergências nas informações prestadas em GFIPs relativas às competências de janeiro de 2014 a dezembro de 2015, com destaque para ajustes indevidos a título de Compensações referentes à CPRB (Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta). Tais ajustes foram considerados sem respaldo documental ou jurídico, sendo interpretados como tentativa de redução indevida do montante confessado como devido ao INSS.

Apontou-se que a empresa declarou valores compensados sem prova do direito creditório correspondente, caracterizando infração à legislação tributária e, em tese, à penal. A conduta foi enquadrada como dolosa, razão pela qual a autoridade aplicou multas qualificadas (150%) em parte dos lançamentos.

Além da CPRB, foram identificadas omissões de recolhimento de contribuições devidas por contribuintes individuais, configurando descumprimento de obrigação principal quanto à contribuição da empresa e dos segurados.

No tocante à obrigação acessória, a fiscalização constatou a não apresentação de documentos e livros exigidos por lei, ensejando lavratura de auto de infração específico com aplicação de multa regulamentar, nos termos do art. 283 do Decreto nº 3.048/1999.

Quanto à responsabilidade solidária, o relatório apontou que:

- a) sócio Reginaldo Pinheiro da Silva Filho detinha poderes de gestão e, conforme cláusulas contratuais, atuava com autonomia para representar a empresa, tendo sido o responsável pelas condutas que ensejaram o

lançamento, o que fundamentou sua responsabilização pessoal com base no art. 135, III, do CTN;

- b) As empresas Patrimonial Empreendimentos e Participações Comerciais Ltda. e Sete Industrializações Ltda. integravam o mesmo grupo econômico de fato, sob controle societário cruzado e administração comum, o que justificou sua responsabilização solidária com fulcro no art. 124, II, do CTN e no art. 30, IX, da Lei nº 8.212/1991.

Foram detalhados os valores apurados por tributo, por infração e por responsável solidário, nos respectivos demonstrativos que acompanharam os autos.

Concluiu a autoridade lançadora pelo lançamento de ofício dos créditos tributários, nos três autos de infração: (i) contribuição da empresa, (ii) contribuição dos segurados, e (iii) multa por infração à obrigação acessória.

O contribuinte **CABRA FORTE** impugnou esse ato de constituição do crédito tributário, ao narrar que a lavratura dos autos de infração decorreu de interpretação equivocada da autoridade lançadora quanto à aplicação da legislação da contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB), à extensão da desoneração da folha e à responsabilização pessoal de sócio-gerente. A impugnação abordou, ponto a ponto, os fundamentos do lançamento, e formulou pedidos específicos ao final de cada tópico.

Inicialmente, quanto à imputação de responsabilidade tributária solidária ao sócio-administrador, Reginaldo Pinheiro da Silva Filho, a parte impugnante sustentou a inexistência de elementos objetivos que comprovem infração legal, excesso de poderes ou descumprimento de contrato social aptos a ensejar sua responsabilização pessoal. Defendeu que os fatos apurados pela fiscalização se referem a divergências na aplicação da desoneração da folha de pagamento, e que a responsabilidade por tais procedimentos recai sobre o setor contábil da empresa, sem demonstração de qualquer conduta dolosa, fraudulenta ou que lhe conferisse vantagem pessoal.

Nesse ponto, a impugnação invocou entendimento doutrinário e jurisprudencial, inclusive do próprio CARF, no sentido de que a mera inadimplência tributária ou o desacerto técnico na apuração de tributos não caracterizam, por si, hipótese de responsabilização pessoal do administrador nos termos do art. 135, III, do CTN. Alegou, ainda, que a autuação confundiu os regimes de responsabilidade previstos nos artigos 124 e 135 do CTN, ao imputar, simultaneamente, responsabilidade solidária ao sócio, à empresa autuada e a terceiros.

No tocante à desoneração da folha, a parte-recorrente sustentou que atuava no setor de processamento de proteína animal, segmento abarcado pela legislação que substituiu a contribuição previdenciária patronal sobre a folha pela incidência sobre a receita bruta. Apontou que, à época dos fatos geradores, havia incerteza jurídica quanto ao alcance e à operacionalização

da desoneração, situação que teria induzido ao erro material ou de direito no preenchimento das GFIPs, mas sem qualquer intuito de fraudar o fisco.

Argumentou, ademais, que a empresa enfrentava grave crise financeira, comprovada por documentos anexos, o que inviabilizou o adimplemento de suas obrigações fiscais. Alegou, também, que o lançamento fiscal desconsiderou a complexidade operacional da apuração da CPRB, agravada por limitações da própria Receita Federal na orientação técnica durante o período de vigência da desoneração.

Quanto à multa de ofício aplicada à empresa, no percentual de 150%, a impugnante alegou ausência de motivação concreta e ausência de provas que indicassem a existência de fraude, dolo ou simulação. Sustentou que a penalidade é desproporcional, de caráter confiscatório e incompatível com os princípios constitucionais da razoabilidade, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco. Invocou, para tanto, julgados do CARF, do TRF da 4ª Região e do STF, este último reconhecendo a repercussão geral do tema relativo à multa qualificada.

Sobre a contribuição dos segurados, a parte impugnante alegou que os valores atribuídos como remuneração a contribuintes individuais incluíam, indevidamente, pagamentos efetuados a pessoas jurídicas, não configurando, portanto, salário-de-contribuição. Indicou, com base em planilha e notas fiscais anexadas, os documentos que comprovariam essa divergência.

Em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, por não exibição de documentos, a empresa alegou que a omissão decorreu de contingências operacionais relacionadas à expressiva redução do seu quadro funcional e à sobrecarga do setor administrativo. Defendeu que os documentos acabaram sendo apresentados no curso da fiscalização, e que o lançamento fiscal não sofreu prejuízo. Com base no princípio da oficialidade e da equidade, pleiteou a exclusão da multa formal.

Ao final, pediu o acolhimento parcial da impugnação, com o cancelamento:

- a) da imputação de responsabilidade pessoal ao sócio Reginaldo Pinheiro da Silva Filho;
- b) da multa qualificada aplicada à empresa;
- c) dos valores considerados indevidos na CPRB, com apuração adequada segundo a sistemática da desoneração proporcional;
- d) dos lançamentos relacionados a valores pagos a pessoas jurídicas, erroneamente incluídos como contribuições de segurados individuais;
- e) e da multa por descumprimento de obrigação acessória.

Por seu turno, a parte-recorrente **Sete Industrializações Ltda.** impugnou o auto de infração lavrado no âmbito da ação fiscal, no qual fora indicada como responsável solidária pelo

crédito tributário constituído em face da contribuinte **Cabra Forte Alimentos Ltda.**, da qual é sócio o Sr. Reginaldo Pinheiro da Silva Filho.

Na peça apresentada, a parte-recorrente impugnou o enquadramento de responsabilidade tributária solidária fundado no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (CTN), afirmando inexistirem os pressupostos legais para tanto. Sustentou que não houve a prática de qualquer ato com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto, tampouco qualquer conduta dolosa ou que indicasse tentativa de fraude, conluio ou sonegação. Argumentou que os ajustes realizados nas GFIPs decorreram de interpretação da legislação aplicável à desoneração da folha de pagamento (Lei nº 12.546/2011), sendo, no máximo, passíveis de erro de fato ou de direito, mas não de imputação de dolo.

Ainda quanto à imputação de responsabilidade, a impugnante alegou que a fiscalização incorreu em confusão entre os fundamentos do artigo 124 (interesse comum) e do artigo 135 (responsabilidade pessoal), e que a mera inadimplência da obrigação tributária pela sociedade não configura responsabilidade do sócio, conforme entendimento pacificado na Súmula nº 430 do Superior Tribunal de Justiça.

No que tange ao **lançamento da contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB)**, de código DARF 3601, a parte-recorrente afirmou que os ajustes efetuados nas GFIPs refletiam o entendimento, à época, de que a empresa estaria integralmente desonerada da contribuição patronal, por integrar setor beneficiado (processamento de proteína animal). Argumentou que os critérios de enquadramento por código NCM e a ausência de orientação da Receita Federal à época ensejaram equívocos de interpretação razoáveis. Alegou, ainda, que a exclusão de determinados produtos do rol de desoneração violaria os princípios da isonomia, capacidade contributiva e livre concorrência.

Quanto à **contribuição patronal (DARF 2141)**, contestou a metodologia adotada pela fiscalização, segundo a qual teria havido ajuste indevido a maior nas GFIPs, sem que se procedesse ao efetivo recálculo do tributo com base nos critérios legais da desoneração parcial. A impugnante sustentou que o lançamento não atendeu aos requisitos mínimos de apuração do tributo devido, incorrendo em ilegalidade por ausência de demonstração do “an debeatur” e do “quantum debeatur”.

No tocante à **multa de ofício qualificada de 150%**, aplicável a alguns dos lançamentos, argumentou que não há comprovação de fraude ou dolo, e que o valor da penalidade aplicada configura, ademais, confisco, em violação ao artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, citando precedentes jurisprudenciais do CARF, STJ e STF nesse sentido.

Relativamente à **contribuição dos segurados (DARF 2096)**, questionou a base de cálculo utilizada pela fiscalização, alegando que diversos lançamentos incluídos se referem a pagamentos realizados a pessoas jurídicas, e não a contribuintes individuais, requerendo a exclusão de tais valores.

Em relação à **multa regulamentar (DARF 2408)**, correspondente à não exibição de documentos fiscais, alegou que a empresa enfrentava severa crise financeira e redução drástica de seu quadro de funcionários, o que prejudicou o cumprimento tempestivo das obrigações acessórias, mas sem comprometer a apuração do lançamento tributário. Requereu, por isso, a dispensa da penalidade com base no princípio da oficialidade e no critério da menor onerosidade.

Ao final, a parte-recorrente **pleiteou o acolhimento parcial da impugnação**, com o cancelamento da responsabilidade solidária imputada ao sócio administrador, a exclusão da multa qualificada, a revisão dos lançamentos para aplicação correta da sistemática da CPRB, a exclusão dos valores indevidos incluídos nas bases de cálculo das contribuições dos segurados, e a dispensa da multa regulamentar.

Ao apreciar a impugnação, o órgão julgador de origem houve por bem **julgá-la parcialmente procedente**, reconhecendo parte dos argumentos deduzidos pelas impugnantes e mantendo os demais lançamentos nos termos propostos pela autoridade fiscal.

O julgamento analisou de forma unificada as impugnações apresentadas por **Cabra Forte Alimentos Ltda.** (contribuinte principal), **Sete Industrializações Ltda.** (empresa integrante do grupo econômico) e **Reginaldo Pinheiro da Silva Filho** (sócio administrador), todos indicados como sujeitos passivos do crédito tributário, a primeira na condição de contribuinte direto, os demais como responsáveis solidários.

Preliminar de nulidade do lançamento

A parte-recorrente alegara nulidade do lançamento em razão da inexistência de dolo, fraude ou simulação, elementos que fundamentariam, segundo alega, a aplicação de multa qualificada (150%). A DRJ rejeitou essa preliminar, assentando que a existência de dolo não é requisito de validade do lançamento, mas sim da aplicação da penalidade agravada, cuja pertinência foi objeto de exame de mérito.

Contribuição Previdenciária Patronal e CPRB (Empresa)

Quanto à exigência da **contribuição da empresa**, a DRJ concluiu que os lançamentos se referem a divergências constatadas entre os valores informados em GFIP e aqueles apurados com base na sistemática legal da desoneração da folha (CPRB). Verificou-se que a contribuinte **realizou compensações indevidas**, informando-se como **totalmente desonerada**, quando, à luz da legislação e de sua receita bruta efetiva, **deveria aplicar o regime proporcional** previsto no art. 9º, §9º, da Lei nº 12.546/2011.

A DRJ entendeu que a parte-recorrente **não apresentou provas** capazes de demonstrar a legitimidade das compensações realizadas, tampouco da total desoneração alegada. Destacou-se que os valores desonerados lançados na GFIP **ultrapassavam significativamente** os efetivamente cabíveis conforme a receita bruta auferida com atividades incentivadas.

Portanto, a DRJ **manteve o lançamento da contribuição da empresa** (tanto CPRB quanto cota patronal sobre folha), com a penalidade de multa qualificada, conforme fundamentação do lançamento.

Contribuição Previdenciária dos Segurados

Em relação à contribuição dos segurados, a DRJ acolheu **parcialmente** a impugnação. Reconheceu-se que, em parte dos lançamentos, a autoridade fiscal incluiu **valores pagos a pessoas jurídicas** como se fossem destinados a contribuintes individuais, baseando-se unicamente em registros contábeis genéricos.

A DRJ afastou a aplicação do art. 148 do CTN, por ausência de indícios de sonegação quanto a esses valores. Determinou a **exclusão de lançamentos que se referiam a pagamentos a pessoas jurídicas devidamente identificadas**, nos termos da planilha apresentada pelo próprio Fisco às fls. 2.858–2.860 do processo.

Quanto ao restante do crédito, manteve-se a exigência da contribuição dos segurados, por ausência de comprovação de vínculo jurídico distinto do alegado (pessoa física).

Multa de ofício qualificada (150%)

A DRJ manteve a multa qualificada aplicada aos autos de infração relacionados à CPRB e à contribuição da empresa. Considerou que houve conduta dolosa, uma vez que a empresa **ajustou intencionalmente os valores de compensação em GFIP** para reduzir o valor confessado, sem respaldo documental ou jurídico.

A decisão ressaltou que a penalidade se fundamenta no **art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996**, em razão de conduta reiterada, com indícios de intenção de suprimir tributo, conforme exposto no relatório fiscal.

Multa por descumprimento de obrigação acessória (regulamentar)

A DRJ manteve a exigência da multa prevista no art. 283 do Decreto nº 3.048/1999, por descumprimento de obrigação acessória, especificamente, a não apresentação de livros e documentos exigidos pela fiscalização. A decisão entendeu que a justificativa baseada em dificuldades operacionais ou financeiras **não exime o contribuinte do dever legal de exibição documental**, tampouco descaracteriza a infração.

Responsabilidade solidária: Reginaldo Pinheiro da Silva Filho

A DRJ **manteve integralmente a imputação de responsabilidade pessoal** ao sócio administrador, com base no art. 135, III, do CTN. Considerou que houve **ato com infração à lei**,

consistente na prestação de informações sabidamente inverídicas em GFIP, com objetivo de reduzir indevidamente a base de cálculo das contribuições.

A decisão destacou que Reginaldo Pinheiro da Silva Filho, à época, detinha plenos poderes de administração e representação da empresa, conforme cláusulas contratuais. A conduta foi classificada como dolosa, por envolver omissão de receitas e manipulação de declarações fiscais.

Responsabilidade solidária: Sete Industrializações Ltda.

A DRJ também **manteve a responsabilidade solidária da Sete Industrializações Ltda.**, com base nos arts. 124, II, do CTN, e 30, IX, da Lei nº 8.212/1991.

A decisão destacou que a empresa:

- a) Integra grupo econômico com Cabra Forte Alimentos Ltda.;
- b) Apresenta composição societária cruzada com a contribuinte principal;
- c) Está submetida à mesma administração, exercida pelo sócio comum Reginaldo Pinheiro da Silva Filho.

A impugnação da Sete **foi considerada genérica**, limitando-se a repetir os argumentos da contribuinte principal, sem refutar os elementos objetivos que sustentam o enquadramento no grupo econômico. Em razão disso, considerou-se **preclusa a discussão sobre a formação do grupo**.

Conclusão do julgamento

A DRJ/Recife concluiu pelo **julgamento parcialmente procedente da impugnação**, para excluir do lançamento **valores indevidamente considerados como remuneração a contribuintes individuais**, limitando o alcance da contribuição dos segurados.

Mantiveram-se:

- a) A totalidade dos lançamentos relacionados à contribuição da empresa (CPRB e cota patronal);
- b) A multa qualificada de 150% nos autos correspondentes;
- c) A multa por descumprimento de obrigação acessória;

- d) As imputações de responsabilidade solidária à Sete Industrializações Ltda. e a Reginaldo Pinheiro da Silva Filho.

Inconformados com esse resultado, os recorrentes Cabra Forte Alimentos Ltda., Sete Industrializações Ltda., Patrimonial Empreendimentos e Participações Comerciais Ltda. e Reginaldo Pinheiro da Silva Filho, interpuseram o presente recurso voluntário, no qual argumenta-se, em síntese, o seguinte:

Preliminar – Nulidade do acórdão recorrido

Alega-se, inicialmente, a nulidade do acórdão proferido pela 7ª Turma da DRJ/Recife, sob o fundamento de que houve erro material na análise de tempestividade da impugnação apresentada por Reginaldo Pinheiro da Silva Filho. Sustenta-se que a impugnação foi apresentada fisicamente em 10/05/2018, dentro do prazo legal, conforme protocolo anexado aos autos, e que, portanto, a rejeição da peça como intempestiva teria caracterizado cerceamento de defesa, ensejando a anulação do acórdão recorrido.

Responsabilidade solidária das empresas e do sócio administrador

Os recorrentes impugnaram a imputação de responsabilidade solidária aos sócios e às empresas coligadas, sob os seguintes fundamentos:

Sustentam que a simples existência de relação societária ou de sócio comum não é suficiente para a configuração do grupo econômico de fato, e que não restou demonstrado o interesse comum na realização do fato gerador, exigido pelo art. 124, I, do CTN;

Quanto ao sócio Reginaldo Pinheiro da Silva Filho, sustentam ausência de prova de prática de ato ilícito, com excesso de poderes, infração à lei ou ao contrato social, conforme exigido pelo art. 135, III, do CTN;

Atribui-se à fiscalização uso indevido de presunções, especialmente no que tange à alegada dissolução irregular da empresa Patrimonial Empreendimentos, fundada exclusivamente no retorno de Aviso de Recebimento (AR) negativo, sem verificação de real encerramento das atividades ou ausência de domicílio válido.

A empresa Patrimonial teria domicílio fiscal ativo e atualizado no sistema e-CAC, além de continuar regularmente ativa em seu endereço usual.

Desoneração da folha: CPRB

Quanto aos lançamentos relacionados à contribuição previdenciária substitutiva (CPRB), os recorrentes alegam que:

- a) A opção pela desoneração da folha se deu de boa-fé, baseada na leitura da legislação vigente (Lei nº 12.546/2011 e posteriores alterações);
- b) O produto principal da empresa (couro) integraria a lista de setores beneficiados, e o entendimento da empresa era de que estava integralmente abarcada pelo regime desonerado;
- c) Havendo dúvida razoável sobre o correto enquadramento, não haveria que se falar em dolo, fraude ou simulação, afastando, por conseguinte, a incidência da multa qualificada;

A fiscalização supostamente desconsiderara a complexidade da legislação aplicável, os sucessivos ajustes normativos e a ausência de orientação clara da Receita Federal à época dos fatos, na visão da parte-recorrente.

Contribuições previdenciárias da empresa (cota patronal)

No tocante à cota patronal incidente sobre a folha de pagamento, os recorrentes afirmam que:

Não houve omissão de receitas nem manipulação dolosa de GFIPs, mas sim lançamento de ajustes segundo entendimento vigente à época;

A atuação da fiscalização desconsiderou as operações sazonais e a complexidade operacional da empresa, o que teria conduzido a um equívoco no cálculo da proporcionalidade exigida pela legislação da CPRB.

Contribuições dos segurados (contribuintes individuais)

Argumenta-se que houve inclusão indevida de valores pagos a pessoas jurídicas na base de cálculo da contribuição dos segurados (DARF 2096), sem a devida distinção entre prestadores pessoas físicas e jurídicas.

Sustenta-se que:

- a) Diversas notas fiscais e contratos comprovam que os pagamentos se referem a pessoas jurídicas prestadoras de serviço, e não a segurados obrigatórios;

- b) A manutenção de tais valores no lançamento importaria em violação ao princípio da legalidade tributária, por ausência de base normativa para sua inclusão.

Multa de ofício qualificada (150%)

Contesta-se a aplicação da multa qualificada, com base nos seguintes fundamentos:

- a) Ausência de comprovação de dolo, fraude ou simulação;
- b) A desoneração da folha foi utilizada com base em interpretação razoável da legislação vigente;
- c) A aplicação da penalidade agravada, nessas condições, representaria caráter confiscatório, vedado pelo art. 150, IV, da Constituição Federal;
- d) Cita-se jurisprudência do CARF e do STJ no sentido de que a mera divergência interpretativa não justifica a penalidade qualificada.

Multa por descumprimento de obrigação acessória

Quanto à multa aplicada em razão da não apresentação de documentos (DARF 2408), os recorrentes afirmam que:

- a) Houve efetiva apresentação de diversos documentos no curso da fiscalização, ainda que fora do prazo inicialmente fixado;
- b) A empresa passava por grave crise econômica e redução estrutural de pessoal, o que comprometeu a capacidade de atendimento às exigências formais;
- c) A penalidade aplicada desconsidera o princípio da razoabilidade e da menor onerosidade, além de não ter causado prejuízo à constituição do crédito tributário.

Pedido

Ao final, os recorrentes pleitearam:

- a) A anulação do acórdão recorrido, em razão da análise incorreta quanto à tempestividade da impugnação apresentada por Reginaldo Pinheiro da Silva Filho;
- b) O afastamento da responsabilidade solidária atribuída às empresas Sete e Patrimonial e ao sócio Reginaldo;
- c) A exclusão da multa qualificada de 150%, com eventual substituição por penalidade proporcional;
- d) O reconhecimento da regularidade das compensações realizadas no âmbito da CPRB, ou, subsidiariamente, a readequação proporcional;
- e) A exclusão dos valores indevidamente incluídos na base de cálculo da contribuição dos segurados;
- f) A dispensa da multa por descumprimento de obrigação acessória;
- g) A revisão das medidas de arrolamento de bens e restrições administrativas aplicadas, em especial quanto à imobilização de veículos.

É possível visualizar as questões fundamentais deste exame a partir da seguinte matriz:

	MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO (Autoridade lançadora)	ARGUMENTO NA IMPUGNAÇÃO	FUNDAMENTO DO ACÓRDÃO (DRJ)	ARGUMENTO NAS RAZÕES RECURSAIS
1	A empresa informou em GFIP valores de compensação indevida com CPRB, gerando confissão de valores inferiores aos devidos. Fundamentação: art. 9º, §9º da Lei nº 12.546/2011 e arts. 136 e 137 do CTN (dolo).	A empresa alegou ter interpretado a legislação vigente como permitindo a aplicação integral da desoneração, por enquadrar-se em setor beneficiado (processamento de couro).	O Fisco demonstrou divergência entre valores compensados e valores efetivamente devidos conforme receita bruta. A DRJ entendeu que houve dolo, configurando fraude na declaração em GFIP.	A empresa reafirma que seu entendimento era de que estava integralmente abrangida pela desoneração, por comercializar produtos com NCM beneficiado, e que eventuais equívocos decorreram de erro material, sem dolo.
2	Compensações lançadas na GFIP sem comprovação documental do crédito, ensejando exigência de contribuição da empresa (cota patronal). Fundamentação: arts. 22, I, da Lei 8.212/91 e art. 44, II, da Lei 9.430/96 (multa qualificada).	A empresa alegou que os ajustes foram inseridos pelo setor contábil, com base em interpretação da legislação vigente, sem intenção de suprimir tributo.	A DRJ concluiu que houve inserção consciente de valores indevidos nas GFIPs para fins de redução da base de cálculo, com ausência de comprovação da origem dos créditos compensados.	Sustenta que a autuação desconsidera a complexidade da legislação da CPRB, sendo descabida a penalidade qualificada. Alega ter buscado se adequar ao regime com base nas normas em vigor.
3	A autoridade lançou contribuição dos segurados	Alegou que diversos pagamentos foram feitos a	A DRJ reconheceu parcialmente os	Reitera que a fiscalização incluiu indevidamente

MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO (Autoridade lançadora)	ARGUMENTO NA IMPUGNAÇÃO	FUNDAMENTO DO ACÓRDÃO (DRJ)	ARGUMENTO NAS RAZÕES RECURSAIS
com base em registros contábeis de pagamentos a prestadores de serviço não identificados, presumindo tratar-se de pessoas físicas. Fundamentação: art. 30, II, da Lei nº 8.212/91.	pessoas jurídicas e não a contribuintes individuais, apresentando planilhas e notas fiscais.	argumentos, excluindo os valores relativos a pagamentos a pessoas jurídicas identificadas. Manteve o restante por ausência de prova quanto à natureza jurídica dos beneficiários.	valores pagos a pessoas jurídicas, mesmo diante de documentos juntados nos autos.
4 Multa de ofício qualificada aplicada com base em dolo na prestação de informações falsas em GFIP. Fundamentação: art. 44, II, da Lei nº 9.430/96.	A parte impugnante alegou inexistência de fraude ou simulação, afirmando tratar-se de erro técnico ou divergência de interpretação da CPRB.	A DRJ entendeu que o comportamento da empresa configurou dolo, por ter conscientemente informado dados falsos para reduzir tributo devido. Considerou adequada a aplicação da multa de 150%.	Alega que não houve má-fé nem tentativa de fraude, mas apenas interpretação razoável de normas complexas. Sustenta que a penalidade é confiscatória e viola o princípio da razoabilidade.
5 Aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória (não apresentação de documentos). Fundamentação: art. 283 do Decreto nº 3.048/1999.	A empresa sustentou que a omissão decorreu de dificuldades operacionais e redução do quadro funcional. Alegou que parte dos documentos foi entregue no curso da fiscalização.	A DRJ entendeu que não houve comprovação suficiente de entrega dos documentos requeridos e que dificuldades operacionais não eximem o cumprimento de obrigação legal.	Reitera os argumentos de ausência de dolo, alegando crise financeira e entrega parcial dos documentos, invocando o princípio da menor onerosidade.
6 Responsabilidade pessoal de Reginaldo Pinheiro da Silva Filho como gestor que praticou ato com infração à lei. Fundamentação: art. 135, III, do CTN.	Alegou ausência de infração à lei, excesso de poderes ou descumprimento do contrato social. Argumentou que o setor contábil era o responsável pelas informações prestadas.	A DRJ manteve a imputação, apontando que o sócio possuía plenos poderes de administração e que houve conduta dolosa consistente em prestação de informações falsas.	Alega que não há prova de ato doloso, e que o sócio não praticou qualquer conduta que configure infração à lei. Sustenta que a jurisprudência do STJ exige prova incontestada de dolo.
7 Responsabilidade solidária da Sete e Patrimonial com fundamento na existência de grupo econômico com direção e administração comuns. Fundamentação: art. 124, II, do CTN e art. 30, IX, da Lei nº 8.212/91.	A impugnação da Sete apenas reiterou os argumentos da Cabra Forte, sem refutar a existência de grupo econômico ou apresentar prova de autonomia. Patrimonial não apresentou defesa.	A DRJ entendeu que a ausência de impugnação específica configura preclusão. Manteve a solida	Sustenta que o retorno negativo do AR não é suficiente para presumir dissolução irregular. Alega que a Patrimonial é empresa sazonal, ativa e com domicílio regular no e-CAC.

Feita essa síntese, passa-se ao exame das questões de fundo.

2.1 RECURSO VOLUNTÁRIO DE CABRA FORTE

2.1.1 CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DOS SEGURADOS: INCLUSÃO DE VALORES PAGOS A PESSOAS JURÍDICAS

A decisão recorrida acolheu **parcialmente** a impugnação apresentada quanto à exigência da contribuição dos segurados, reconhecendo que parte dos valores considerados como remuneração de contribuintes individuais referia-se, na verdade, a **pagamentos feitos a pessoas jurídicas**. A exclusão parcial foi efetuada com base em planilha apresentada pela fiscalização às fls. 2.858–2.860 do processo, na qual se identificaram registros vinculados a CNPJs. No entanto, o órgão julgador de origem **manteve a exigência sobre os valores remanescentes**, por entender que a parte-contribuinte **não comprovou que os demais pagamentos se destinavam a pessoas jurídicas**, nem apresentou documentação que infirmasse os dados extraídos da escrituração contábil.

Por sua vez, o recorrente sustenta, no recurso voluntário, que **houve inclusão indevida, no lançamento, de valores pagos a pessoas jurídicas**, os quais não se sujeitam à contribuição prevista no art. 30, inciso II, da Lei nº 8.212/1991. Argumenta que a fiscalização presumiu, de forma genérica, que os lançamentos na conta contábil “serviços de terceiros – pessoas físicas” correspondiam a remuneração de contribuintes individuais, quando, na realidade, diversos pagamentos referiam-se a prestadores formalmente constituídos como pessoas jurídicas. Alega, ainda, que apresentou documentação comprobatória na fase de impugnação.

Nos termos do **art. 30, inciso II, da Lei nº 8.212/1991**, a empresa contratante é responsável pela arrecadação e recolhimento da contribuição previdenciária devida pelo contribuinte individual, **quando este prestar serviço como pessoa física**. Por conseguinte, **pagamentos efetuados a pessoas jurídicas**, regularmente constituídas e com personalidade distinta, não se submetem a essa obrigação, salvo hipóteses de desconsideração formalmente reconhecidas, o que não se verifica neste feito.

No presente caso, a fiscalização baseou o lançamento em lançamentos contábeis classificados genericamente sob a rubrica de serviços prestados por pessoas físicas, **mas sem identificação nominal dos beneficiários** em grande parte das entradas. Na impugnação, a parte apresentou documentação parcial, e o órgão julgador de origem acolheu o argumento **apenas em relação aos casos nos quais foi possível identificar o CNPJ do prestador**, promovendo a **exclusão dos valores correspondentes**, conforme planilha fiscal acostada às fls. 2.858–2.860.

Ocorre que, **nas razões do recurso voluntário, o contribuinte deixou de individualizar as demais parcelas que entenderia indevidamente exigidas, não especificando datas, valores ou documentos que indicassem se tratar de pagamentos a pessoas jurídicas**. Também **não reitera os documentos comprobatórios**, limitando-se a alegação genérica de que haveria outros lançamentos a excluir.

Tal omissão inviabiliza o controle efetivo da legalidade do lançamento no ponto, uma vez que **não se pode presumir a existência de erro fiscal sem demonstração concreta da irregularidade**. Como já decidiu este Colegiado em precedentes reiterados, **é ônus da parte interessada demonstrar a ocorrência de vício no lançamento e delimitar, de modo preciso, os valores que pretende ver desconstituídos**, sob pena de indevida rediscussão genérica da matéria de fato em sede recursal.

Dessa forma, **mantém-se, no ponto, a decisão recorrida**, que excluiu os valores efetivamente comprovados como pagos a pessoas jurídicas e **preservou o lançamento quanto às parcelas remanescentes**, diante da ausência de elementos individualizados no recurso capazes de infirmar a presunção de legitimidade do lançamento.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

2.1.2 MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA – ART. 44, II, DA LEI Nº 9.430/1996

A decisão recorrida manteve a aplicação da multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996, sob o fundamento de que a parte-contribuinte inseriu, conscientemente, informações falsas nas GFIPs, com o propósito de reduzir ou suprimir o valor devido a título de contribuição previdenciária. O juízo de origem entendeu configurada a intenção de iludir o Fisco por meio da declaração de compensações indevidas com CPRB, sem a correspondente prova do direito creditório, caracterizando conduta dolosa. A autoridade julgadora entendeu que não se tratava de erro material, mas de conduta reiterada, com conteúdo de fraude e intenção deliberada de omitir valores.

O recorrente alegou que a penalidade agravada não se sustenta, pois não houve qualquer conduta dolosa, fraudulenta ou com intuito de suprimir tributo. Sustentou que os lançamentos realizados nas GFIPs decorriam de interpretação razoável da legislação que rege a contribuição previdenciária substitutiva (CPRB), então marcada por complexidade normativa e ausência de orientação clara da Receita Federal. Alegou ainda que a manutenção da multa qualificada, nessas circunstâncias, afronta os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da vedação ao confisco, invocando precedentes do STJ e do próprio CARF em casos de erro na aplicação da legislação tributária.

Dispõe a legislação de regência:

LEI Nº 4.502 DE 1964:

Art. 68. A autoridade fixará a pena de multa partindo da pena básica estabelecida para a infração, como se atenuantes houvesse, só a majorando em razão das circunstâncias agravantes ou qualificativas provadas no processo. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)
(...)

§ 2º São circunstâncias qualificativas a sonegação, a fraude e o conluio. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966) (...)

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 do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação 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, ou a evitar ou deferir o seu pagamento.

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no art. 71 e 72.

LEI 9.430/1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Especificamente, a simulação e a fraude consistem em atos ou falhas intencionais que buscam prevenir ou adiar a ocorrência de um evento tributável, ou alterar suas características fundamentais, com o objetivo de diminuir a quantia do imposto a ser pago ou adiar seu pagamento. A distinção importante é que essas ações ou omissões ocorrem antes do evento tributável, impedindo que ele aconteça ou modificando seus elementos essenciais para reduzir ou postergar intencionalmente o tributo devido, na hipótese de simulação, e são retroativas, no caso da fraude (cf. DANIEL NETO, Carlos Augusto. *A Assimetria Conceitual entre as Sanções Administrativas e Penais na Tributação Federal*. Revista Direito Tributário Atual, n. 46. p. 145-170. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral).

A mera omissão é insuficiente para motivar a aplicação de multas motivadas pelo cometimento de fraude, conforme estabelecido nas Súmulas CARF 14 e 25.

Nos termos da Súmula CARF 14:

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Segundo a Súmula CARF 25:

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Conforme observado em análise doutrinária, eventuais falhas ou inadimplência tributária cometidas no cumprimento das obrigações acessórias não são redutíveis aprioristicamente à obtenção de vantagem competitiva ou ao aumento dos lucros do contribuinte, em ação ou omissão tendente a ocultar ou a dissimular o fato jurídico tributário, ou a sua expressão econômica (SORRENTINO, Thiago Buschinelli. *Responsabilidade Tributária Patrimonial, Penal e Trabalhista dos Administradores de Pessoas Jurídicas*. São Paulo: Polo Books, 2019, p. 29 e seg.).

Como os arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964 versam sobre fraude, simulação e conluio na perspectiva penal, a eles se aplica um padrão interpretativo mais rigoroso, refratário ao uso de ficções e de presunções que, em matéria civil não sancionatória, talvez fossem admissíveis.

A propósito, não se pode imputar ao sujeito passivo, ou ao seu representante, a intenção de reduzir ou de suprimir tributo, mediante ocultação ou manipulação do fato gerador concreto, se a conduta for indicativa de negligência ou de imperícia. Também é inadmissível a utilização da Teoria do Domínio do Fato para responsabilizar pessoas naturais por infrações tributárias (REsp 1.854.893, Sexta Turma, por unanimidade, julgado em 08/09/2020, DJe 14/09/2020).

Por exemplo, o atual panorama legal e jurisprudencial dá ampla margem a interpretações legítimas sobre o modo como os empreendimentos podem ser validamente organizados e desenvolvidos.

Demonstrativo dessa longa latitude interpretativa está nas discussões judiciais sobre os critérios decisórios determinantes que caracterizariam a pejetização, ilícita, de terceirização, lícita, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, em precedentes vinculantes (cf. Estudos Tributários e Aduaneiros – IX Seminário CARF / Francisco Marconi de Oliveira ... [et al.], Coordenador. Brasília: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), 2024.

Calha sempre lembrar uma observação feita pelo MIN. CEZAR PELUSO, durante uma das sessões plenárias do STF, em que se discutia a responsabilização do advogado público pela

elaboração de parecer adotado por autoridade, cuja conduta fosse, posteriormente, tida por ilegal.

Segundo se recorda, disse o MIN. PELUSO algo próximo a (ou com esse sentido):

Se onze pessoas dotadas de notório saber jurídico muitas vezes não chegam a uma decisão unânime, como exigir de outras pessoas que vaticinem a única solução correta a uma questão jurídica, tal como posteriormente interpretada pelo Judiciário?

A propósito, por sua eficácia persuasiva e clareza, transcrevo o seguinte trecho de decisão proferida pelo Min. Jorge Mussi, nos autos do HC 0367396-24.2024.3.00.0000 (DJe de 04/02/2025):

Em especial, a demonstração do dolo pertinente à prática do núcleo do respectivo tipo penal é imprescindível.

Conforme descreve Thiago Sorrentino, os tipos penais previstos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/1990, cujas características se espraiam em comum noutros tipos relacionados às vicissitudes das empresas, pressupõem a comprovação de conduta ativa ou omissiva consciente e tendente a escamotear a ocorrência do fato jurídico tributário, em suas dimensões qualitativas ou quantitativas, que extrapolem "postura não intencional de prejudicar, nem de cometer erros, de modo a tornar eventual desvio um acidente inafastável pela contingência" (Um Conto de Duas Falsidades: a Influência Recíproca das Retóricas Tributária e Penal na Definição do Ilícito Tributário Punível com Sacrifícios ao Patrimônio e à Liberdade Física. Revista Magister de Direito Penal e Processual Penal Nº 121 – Ago-Set/2024, p. 96-110).

De outro modo, tais tipos penais reduzir-se-iam à criminalização do mero inadimplemento tributário, figura inexistente na legislação de regência (cf., e.g., AgRg no AREsp: 1848690 SC 2021/0069114-1, Data de Julgamento: 19/12/2022, T6 - SEXTA TURMA, Data de Publicação: DJe 02/02/2022; e, pelo racional, a orientação constante na Súmula 430/STJ).

Neste ponto, é útil reafirmar: os requisitos para qualificação da multa, por se relacionarem ao direito administrativo sancionador, bem como por literalmente utilizarem a legislação penal como parâmetro de controle (Lei 4.502/1964), devem adotar as salvaguardas e linhas de interpretação típicas do direito penal.

No caso em exame, a argumentação do auditor fiscal para agravar a penalidade não se baseia em um equívoco de cálculo ou em uma divergência interpretativa simples, mas sim na construção de uma narrativa de **intencionalidade (dolo)** baseada na reiteração da conduta e na mecânica de preenchimento das declarações acessórias (GFIPs) para ocultar a ocorrência do fato gerador.

O critério central utilizado pelo fiscal foi a **incompatibilidade óbvia entre a realidade fática da empresa e a declaração prestada**, o que, na visão da autoridade, afasta a hipótese de erro escusável e atrai a figura da **sonegação**. O raciocínio se desenvolve da seguinte forma: a empresa sabia o que produzia (produtos mistos, alguns desonerados e outros não), mas optou por declarar-se 100% desonerada para suprimir totalmente a contribuição previdenciária patronal.

Para o fiscal, a prova do dolo reside no fato de que a empresa detinha a informação correta sobre seus produtos, conforme provariam suas próprias notas fiscais e contabilidade, mas escolheu inserir dados falsos no sistema do governo. O auditor destaca que "o contribuinte prestou, de forma consciente e intencional, informações inverídicas em GFIP quanto à sua situação de empresa desonerada, uma vez que dentre seus produtos manufaturados e comercializados há aqueles que não foram contemplados pelos benefícios da Lei nº 12.546/2011".

Outro pilar decisório determinante foi o **uso do campo "Compensação" da GFIP como instrumento de fraude**. O fiscal entende que o preenchimento desse campo não foi um erro formal, mas uma manobra ativa para "enganar" o sistema da Receita (SEFIP). Ao inflar artificialmente as compensações, a empresa impedia o sistema de apurar o débito real, criando uma aparência de regularidade fiscal. O relatório é taxativo ao afirmar que, "ao preencher o campo 'Compensação' das GFIPs com valores compatíveis com 100% de desoneração, a empresa sonegou este tributo de forma intencional, retardando o conhecimento por parte do fisco da ocorrência do fato gerador".

Além disso, a **reiteração da conduta** foi utilizada como prova de que não se tratava de um lapso isolado, mas de um *modus operandi*. O fiscal argumenta que a prática ocorreu "por tempo juridicamente relevante (todo o período compreendido entre os anos de 2014 e 2015)", o que, em sua análise, denota "a vontade livre e consciente do agente".

No entanto, é imperativo apontar um trecho onde a fundamentação do fiscal transita para uma **presunção subjetiva e retórica**, beirando a generalização. Ao tentar justificar o motivo da fraude, o auditor abandona a análise técnica dos fatos e imputa à empresa uma "aposta" na ineficiência estatal. O fiscal afirma, textualmente: "Não é segredo que os recursos humanos em fiscalização são escassos e que não se consegue abranger todo o universo potencial de sonegadores do país. Jogando com essa possibilidade, arriscou, e manteve-se inserindo informações falsas... para tentar se beneficiar dos efeitos futuros da decadência".

Essa passagem revela um critério decisório baseado em uma suposição psicológica: a de que o contribuinte agiu motivado pela probabilidade estatística de não ser fiscalizado (o "risco calculado"). Embora sirva para reforçar a narrativa de má-fé, trata-se de um argumento especulativo sobre a motivação interna do agente, diferentemente da prova aparentemente mais sólida da incompatibilidade entre a receita auferida e a compensação declarada.

Em suma, a qualificação da multa foi sustentada pela combinação da **ciência inequívoca da empresa sobre seus produtos** (afastando o erro de fato) com a **manipulação**

reiterada do sistema declaratório (configurando a sonegação prevista no art. 71 da Lei 4.502/64), interpretada pelo fiscal como uma estratégia deliberada para aproveitar-se da eventual inércia da fiscalização.

A meu sentir, a autoridade fiscal, ao qualificar a penalidade em 150%, ancora-se em uma premissa sedutora pela simplicidade, mas perigosa pela subjetividade: a de que o erro cometido pelo contribuinte seria tão evidente, tão "crasso", que só poderia ter sido perpetrado com intenção dolosa. Trata-se de uma presunção de senso comum, segundo a qual o sujeito passivo, conhecedor de sua própria atividade, jamais erraria o enquadramento na desoneração da folha de pagamento se não fosse por má-fé.

Ocorre, contudo, que tal raciocínio ignora o cipoal normativo em que se converteu a legislação tributária pátria, e especificamente a legislação referente à Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB). A Lei nº 12.546/2011 e suas sucessivas alterações, regulamentações por Instruções Normativas e soluções de consulta, formam um labirinto hermético e, por vezes, inexpugnável até para as mentes jurídicas mais afiadas.

Não é razoável exigir do contribuinte um padrão de infalibilidade interpretativa que nem mesmo o Fisco possui, vide a profusão de litígios gerados por interpretações divergentes dentro da própria Administração. Ao presumir que o erro de enquadramento deriva automaticamente de uma vontade de fraudar, a fiscalização converte a complexidade da lei em uma armadilha, onde qualquer tropeço hermenêutico é tratado como crime. O erro de direito ou de fato, na aplicação de uma legislação intrincada, não pode ser transmutado em dolo por mera presunção de capacidade técnica.

Nesse ponto, impõe-se a aplicação de um princípio lógico de parcimônia, conhecido como a *Navalha de Hanlon*: não se deve atribuir à malícia o que pode ser adequadamente explicado pela falibilidade ou incompetência.

No direito sancionador, essa orientação ganha contornos de garantia legal. A acusação fiscal confunde, semioticamente, o significante (o dado incorreto inserido na GFIP) com um significado unívoco (a intenção de fraudar). Todavia, um dado errado é, em si mesmo, um signo polissêmico: pode denotar fraude, sim, mas pode, com igual ou maior probabilidade, denotar imperícia, negligência ou erro de cálculo.

Para que o indício (o erro na declaração) se elevasse à categoria de prova da fraude, seria necessário um elemento de conexão autônomo, positivo e inequívoco. Não basta apontar o erro e dizer "eis a fraude". É necessário demonstrar o *animus* de fraudar, dissociado do ato de errar.

No presente caso, a fiscalização não trouxe aos autos *e-mails*, testemunhos, contabilidade paralela ou qualquer elemento externo que provasse o dolo. Limitou-se a olhar para o erro e, num salto lógico desprovido de amparo probatório, batizá-lo de sonegação. A presunção, no Estado de Direito, milita a favor da boa-fé (erro), e não da má-fé (fraude), salvo prova em contrário; prova esta que não pode ser substituída pela retórica da "evidência do erro".

A propósito, a moderna teoria do *compliance* e da gestão de riscos, inspirada nos protocolos de segurança da aviação civil, evoluiu do conceito de *No Blame Culture* para o de *Just Culture* (Cultura Justa). Tal paradigma, perfeitamente adaptável à relação entre Estado e súditos tributários, estabelece uma linha clara: a tolerância zero para violações intencionais e maliciosas, mas o acolhimento e a correção pedagógica para erros honestos, ainda que derivados de falhas procedimentais.

Ao qualificar a multa diante de um erro de preenchimento de obrigação acessória em um cenário de legislação complexa, o Fisco atua na contramão da *Just Culture*. Criminaliza-se o erro operacional, desestimulando a transparência e criando um ambiente de paralisia, onde a correção espontânea é vista como confissão de culpa (e aqui remete-se ao histórico legislativo da *denúncia espontânea*, prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional, cuja razão de existir foi a certeza, à época, de que o Estado pretendia criminalizar o mero inadimplemento, de modo a desestimular a correção de erros sinceros).

Segundo os critérios previstos na legislação ordinária de regência, a penalidade básica (75%) já é aplicável à negligência ou a imperícia. A qualificação (150%) deve ser reservada, estritamente, para condutas onde a sabotagem do sistema é manifesta, sob pena de banalizarmos o instituto da fraude e equiparmos o contribuinte confuso ao sonegador contumaz.

Não se trata de procurar uma função para o texto (*purposive interpretation* ou *critical legal interpretation*, com alguma técnica similar à derrotabilidade); é simplesmente ler o que o próprio legal diz, ao exigir *dolo*, *fraude*, *simulação* ou *concluío*, no sentido **penal-sancionador**.

Por fim, a fragilidade da tese fiscal revela-se na ausência de uma análise histórica do comportamento do contribuinte. Para sustentar a tese de que houve uma manobra ardilosa, caberia à autoridade lançadora demonstrar o "contraste positivo": provar que, em períodos anteriores, o contribuinte adotava o procedimento correto e, em dado momento, numa inflexão aparentemente irracional e súbita, alterou seu vetor de conduta para o ilícito.

Não há no relatório fiscal essa demonstração. Não se vislumbra o momento da "virada dolosa". O que se observa é uma conduta linear, ainda que equivocada, compatível com uma interpretação sistêmica (embora errônea) da legislação de regência. A ausência desse contraste enfraquece a tese do dolo, pois o dolo costuma deixar rastros de alteração de comportamento, de dissimulação ativa.

Não se perca de visão que a repetição monótona de um padrão de erro, sem ocultação de documentos (a empresa forneceu todas as notas fiscais que permitiram ao Fisco identificar o erro), é característica típica da falha de processo, da má parametrização de sistemas ou da deficiência técnica, jamais da fraude qualificada que exige sofisticação e dissimulação.

Especificamente acerca da "utilização do sistema de compensação" para ocultar o intuito criminoso, entendo que a autoridade fiscal confundiu o meio com o móvel.

A autoridade lançadora sustenta a qualificação da multa sob o argumento de que a Recorrente utilizou o campo "Compensação" da GFIP como ardil para suprimir o valor devido, impedindo o sistema de calcular o tributo correto. Segundo o Relatório Fiscal, "o contribuinte prestou, de forma consciente e intencional, informações inverídicas em GFIP (...) o que impediu o sistema SEFIP (Sistema gerador da GFIP) de calcular o valor correto dos tributos".

Contudo, essa leitura desconsidera a arquitetura tecnológica e a rigidez instrumental do sistema.

O uso do campo "Compensação" não é, *per se*, um ato clandestino ou uma "porta dos fundos" do sistema; é, na prática operacional das empresas, o mecanismo disponível para operacionalizar ajustes tributários que o sistema não prevê nativamente. Ao preencher o campo com o valor total da contribuição patronal (tratando-se equivocadamente como 100% desonerada), a Recorrente incorreu em erro de preenchimento decorrente de erro de direito (a interpretação da extensão de sua desoneração), e não em manipulação fraudulenta da base de dados.

Há um ponto cardinal que descaracteriza a fraude: a **rastreabilidade**. A fraude pressupõe a ocultação, o apagamento de vestígios. No caso em tela, a própria fiscalização reconhece que apurou as diferenças confrontando as GFIPs com a **Escrituração Contábil Digital (ECD) e as Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e)** da própria empresa, todas devidamente transmitidas ao SPED e "autenticadas".

Ora, se a intenção fosse *iludir* o Fisco (dolo), a Recorrente teria sonegado as receitas em sua escrituração contábil ou emitido notas fiscais "frias". Ao revés, a Recorrente declarou fidedignamente todas as suas receitas e produtos na contabilidade e no SPED, permitindo que a fiscalização, mediante simples cruzamento de dados (ECD x GFIP), identificasse a inconsistência.

Quem fraudava não entregava ao fiscal o mapa do tesouro. A transparência contábil da Recorrente é incompatível com a tese de dissimulação dolosa no preenchimento da GFIP. O que houve foi um *input* equivocado (erro de fato/direito) em um sistema rígido, e não uma arquitetura de evasão.

Por fim, a fiscalização aduz que "a prática reiterada denota a vontade livre e consciente do agente", utilizando a repetição dos ajustes indevidos ao longo dos anos de 2014 e 2015 como prova cabal do dolo e fundamento para a multa de 150%.

Este argumento incide em uma falácia lógica: a confusão entre **persistência no erro e reiteração delitiva**.

A repetição de uma conduta fiscal equivocada não transmuta, automaticamente, a natureza dessa conduta de culposa para dolosa. Se o contribuinte possui uma convicção jurídica, ainda que equivocada, de que sua atividade é integralmente desonerada, ele aplicará esse entendimento em janeiro, fevereiro, março, e assim sucessivamente, até que seja alertado ou

fiscalizado. A repetição reflete a **coerência interna** da sua interpretação (o que chamamos de "Consistência do Erro"), e não uma renovação mensal de um ânimo criminoso.

Ademais, vivemos a era da automação fiscal. Em sistemas de gestão empresarial (ERPs), os parâmetros tributários são definidos uma única vez. Se, no momento da parametrização inicial, definiu-se erroneamente que a empresa gozava de 100% de desoneração (quando deveria ser proporcional à receita, dada a fabricação de produtos mistos), o sistema replicará esse erro indefinidamente, mês a mês, sem qualquer intervenção humana nova.

Atribuir dolo a cada competência mensal seria ignorar o automatismo dos processos corporativos. Não estamos diante de um agente que, a cada dia 20, sentava-se à mesa para planejar uma nova fraude; estamos diante de um parâmetro sistêmico incorreto (imperícia na classificação fiscal dos produtos) que gerou efeitos contínuos. A inércia do erro parametrizado não se confunde com a volição ativa da fraude.

Portanto, a reiteração, neste contexto, prova apenas que o erro não foi um lapso isolado de digitação, mas sim fruto de uma convicção (errada) ou de uma parametrização (incorreta). Ambas as hipóteses são puníveis com a multa de ofício de 75% (negligência ou imperícia), mas carecem do elemento volitivo qualificado, a má-fé e o intuito de engano, indispensáveis para a sanção de 150%. A autoridade fiscal falhou em demonstrar que essa repetição variava conforme a conveniência de ocultação ou que visava mascarar picos de receita; ao contrário, a conduta foi linear e previsível, típica de interpretações sistemáticas equivocadas.

Assim, deve-se desconstituir a qualificação da multa, para que ela possa ser exigida segundo o padrão deflagrado pelo inadimplemento puro e simples, à razão de 75%.

Diante do exposto, acolho o argumento.

2.1.3 MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA: NÃO APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS

A decisão recorrida manteve integralmente a exigência da multa regulamentar aplicada pelo descumprimento de obrigação acessória, prevista no art. 283 do Decreto nº 3.048/1999, regulamentado pelo art. 92 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009. A penalidade foi aplicada em razão de a parte-contribuinte não ter apresentado os documentos e livros solicitados no curso da ação fiscal, ou tê-los apresentado de forma incompleta, o que obrigou a lavratura do auto de infração específico. O órgão julgador de origem entendeu que a justificativa baseada em dificuldades operacionais não afasta a tipicidade da infração, tampouco a aplicação da penalidade prevista em lei.

Nas razões recursais, o contribuinte sustentou que a não apresentação tempestiva dos documentos decorreu de dificuldades operacionais, em virtude de grave crise financeira enfrentada à época, somada à significativa redução do quadro funcional da empresa, o que teria comprometido a organização e atendimento à fiscalização. Alegou, ademais, que os documentos

foram apresentados posteriormente, ainda que fora do prazo, e que isso não teria prejudicado a constituição do crédito tributário, razão pela qual a aplicação da multa seria desproporcional e deveria ser afastada com base no princípio da menor onerosidade.

Nos termos do art. 283, inciso I, do Decreto nº 3.048/1999, c/c o art. 92 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, constitui infração punível com multa a não exibição, ou a exibição incompleta, de documentos e livros obrigatórios durante a ação fiscal, independentemente da existência de prejuízo à constituição do crédito tributário. A norma confere à autoridade fiscal o dever de autuar o contribuinte quando, regularmente intimado, deixa de cumprir obrigação acessória legalmente imposta.

No presente caso, a autuação foi formalizada em razão da ausência ou exibição parcial de documentos solicitados expressamente no termo de início de fiscalização, como indicado no auto de infração e detalhado no relatório fiscal. A parte-recorrente não nega a ausência de entrega dos documentos no prazo assinalado, limitando-se a justificar a omissão por fatores internos, como crise financeira e enxugamento da estrutura administrativa.

Ainda que se reconheça o contexto adverso apontado, tais circunstâncias não descaracterizam o ilícito tributário formal, tampouco autorizam o afastamento da multa. A jurisprudência consolidada do CARF entende que a apresentação posterior dos documentos não afasta a infração consumada, salvo se provado que a solicitação da fiscalização foi atendida tempestivamente, o que não ocorreu nos autos. A alegação de ausência de prejuízo ao lançamento tampouco altera o regime sancionatório, que tem por escopo a repressão ao descumprimento das obrigações formais, essenciais à regular atuação da Administração Tributária.

Inexiste, ademais, previsão legal que autorize a mitigação da multa com base em critérios subjetivos de menor onerosidade ou capacidade operacional, especialmente quando a norma de regência impõe a penalidade como consequência objetiva do descumprimento.

Dessa forma, proponho a manutenção da multa por descumprimento de obrigação acessória, nos termos do acórdão recorrido.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

2.1.4 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA DA EMPRESA SETE INDUSTRIALIZAÇÕES LTDA.: GRUPO ECONÔMICO DE FATO

A decisão recorrida manteve a responsabilidade solidária atribuída à empresa Sete Industrializações Ltda., com fundamento na existência de grupo econômico de fato, nos termos do art. 124, inciso II, do CTN e do art. 30, IX, da Lei nº 8.212/1991. O acórdão destacou que as empresas Sete e Cabra Forte Alimentos Ltda. compartilham estrutura de administração comum, com identidade parcial de sócios, havendo direção centralizada e interesse econômico entrelaçado. Apontou ainda que a impugnação apresentada pela Sete se limitou a reproduzir os argumentos da contribuinte principal, sem oferecer qualquer contestação específica à

caracterização do grupo econômico, razão pela qual entendeu preclusa a discussão sobre o vínculo societário.

Em contraposição, a empresa Sete Industrializações Ltda. reiterou a alegação de que não integra grupo econômico com a contribuinte autuada, sustentando que mantém atividade autônoma, estrutura própria e contabilidade individualizada. Afirmou que o vínculo societário comum (sócio Reginaldo Pinheiro da Silva Filho) não basta para configurar grupo econômico, e que a decisão recorrida presumiu interesse comum sem prova de atuação conjunta. A recorrente também alegou que não praticou qualquer ato relacionado ao fato gerador dos tributos exigidos e que a aplicação do art. 124 do CTN requer demonstração efetiva de consórcio de atuação ou confusão patrimonial, o que não teria ocorrido.

O art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, estabelece a solidariedade entre pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Já o art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/1991, dispõe que as empresas que integram grupo econômico respondem solidariamente pelas obrigações previdenciárias, ainda que formalmente distintas.

A jurisprudência consolidada do CARF reconhece que a caracterização do grupo econômico de fato exige a presença de elementos objetivos, tais como: (i) identidade de direção ou administração; (ii) atuação coordenada ou simultânea no mesmo segmento de atividade; (iii) confusão de patrimônio ou dependência operacional; e (iv) subordinação à mesma política empresarial.

No caso concreto, a autoridade fiscal indicou, com base em elementos contratuais e dados cadastrais constantes dos autos (fls. 2.520–2.545), que a empresa Sete Industrializações Ltda. compartilhava o mesmo sócio administrador da contribuinte principal (Reginaldo Pinheiro da Silva Filho), bem como vínculo com a empresa Patrimonial, formando um núcleo societário comum, com forte grau de direção unificada. Consta, ainda, que as empresas tinham mesmo domicílio fiscal declarado em períodos coincidentes, indício relevante de estrutura operacional entrelaçada.

A impugnação apresentada pela Sete não se insurgiu especificamente contra esses elementos, tampouco produziu qualquer prova de que não integraria grupo econômico. Limitou-se a reiterar os fundamentos da contribuinte autuada, sem tratar da controvérsia própria relativa à responsabilidade solidária. Diante disso, a DRJ corretamente reconheceu a preclusão da matéria, por ausência de impugnação específica, nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972.

No recurso voluntário, embora a recorrente sustente que não integra grupo econômico, não infirma diretamente os fundamentos fáticos da decisão recorrida: não nega o vínculo societário comum, não refuta o compartilhamento de administração, nem apresenta documentação que evidencie autonomia patrimonial ou ausência de atuação coordenada. Não se verifica, assim, insurgência recursal capaz de afastar os fundamentos determinantes da decisão recorrida.

Dessa forma, diante da ausência de impugnação específica na primeira instância e da fragilidade da insurgência recursal quanto aos fatos estruturantes da solidariedade, mantém-se a responsabilidade solidária da empresa Sete Industrializações Ltda., conforme reconhecido na origem.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

3 DISPOSITIVO

Ante o exposto, CONHEÇO PARCIALMENTE dos recursos interpostos por Cabra Forte e por Sete, com exceção das questões relacionadas à constitucionalidade da multa (Súmula 02/CARF); DOU PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário interposto por Cabra Forte, tão-somente para afastar a qualificação da multa, de modo a reduzi-la do patamar de 150% para 75%, e NEGO PROVIMENTO ao recurso voluntário interposto por Sete; e NÃO CONHEÇO do recurso voluntário interposto por Reginaldo e por Patrimonial.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino