



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10580.727418/2014-41
ACÓRDÃO	2004-000.255 – 2ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	J B REFEICOES INDUSTRIAIS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Cumpridos todos os requisitos constantes do art. 11 do Decreto nº 70.235/1972 e ausentes quaisquer das causas de nulidade previstas no art. 59 do mesmo diploma, não há que se cogitar a nulidade da autuação.

AUTUAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. INFORMAÇÕES EM GFIP. ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao sujeito passivo a produção de provas que visam desqualificar as informações por ele mesmo inseridas em GFIP, utilizadas como base para apuração de contribuições não recolhidas.

MULTA QUALIFICADA. DECLARAÇÃO DE OPÇÃO PELO SIMPLES NACIONAL. PESSOA JURÍDICA NÃO OPTANTE. DESCRIÇÃO DE CONDUTA DOLOSA. OCORRÊNCIA.

Comprovada a ocorrência das situações previstas no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 há de ser a multa qualificada.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 14.689/2023.

A modificação inserida no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que reduziu o percentual da multa de ofício qualificada de 150% para 100% deve ser aplicada por força do disposto na al. “c” do inc. II do art. 106 do Código Tributário Nacional.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reduzir a multa de 150% para 100% em função da retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira – Relatora

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Diogo Cristian Denny (Substituto Integral), Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausente o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, substituído pelo conselheiro Diogo Cristian Denny.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por J B REFEICOES INDUSTRIAIS LTDA contra o acórdão, proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (DRJ/POA), que julgou *improcedente* a impugnação apresentada, mantendo-se as seguintes exigências:

AI n.º DEBCAD 51.057.217-0, no valor de R\$ 989.916,25 (novecentos e oitenta e nove mil, novecentos e dezesseis reais e vinte e cinco centavos), relativo ao lançamento de contribuições previdenciárias patronais, inclusive aquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - RAT, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados empregados, nas competências janeiro de 2011 a dezembro de 2011, inclusive gratificação natalina de 2011 (competência 13/2011)

AI n.º DEBCAD 51.057.218-9, no valor de R\$ 243.519,87 (duzentos e quarenta e três mil, quinhentos e dezenove reais e oitenta e sete centavos), relativo ao lançamento de contribuições destinadas a outras entidades e fundos, no caso, ao Fundo Nacional do Desenvolvimento da Educação - FNDE (Salário-Educação), Instituto Nacional da Colonização e Reforma Agrária - INCRA, Serviço Social do Comércio - SESC, Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial - SENAC e Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE, incidentes sobre as

remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados empregados, nas competências janeiro de 2011 a dezembro de 2011, inclusive 13/2011

Em sua peça impugnatória (f. 68/90) afirma que

demonstrará a seguir a flagrante ilegalidade da inclusão na base de cálculo da contribuição previdenciária das parcelas relativas ao aviso prévio indenizado, bem como ao décimo terceiro salário proporcional ao período do aviso prévio indenizado (também denominado de décimo terceiro salário indenizatório); ao terço constitucional de férias; aos valores pagos aos empregados nos 15 (quinze) primeiros dias de afastamento anteriores à concessão do auxílio-doença ou do auxílio-acidente; ao auxílio-creche; ao salário-maternidade; e às férias gozadas pelo segurado; tendo em vista que tais verbas não integram o salário-de-contribuição por não configurarem remuneração do empregado decorrente do trabalho.

Pretendeu a realização de diligência para que respondido aos seguintes questionamentos:

a) qual a base de cálculo dos lançamentos fiscais com a exclusão das parcelas relativas ao aviso prévio indenizado, bem como ao décimo terceiro salário proporcional ao período do aviso prévio indenizado (também denominado de décimo terceiro salário indenizatório); ao terço constitucional de férias; aos valores pagos aos empregados nos 15 (quinze) primeiros dias de afastamento anteriores à concessão do auxílio-doença ou do auxílio-acidente; ao auxílio-creche; ao salário-maternidade; e às férias gozadas pelo segurado; tendo em vista que tais verbas não integram o salário de-contribuição por não configurarem remuneração do empregado decorrente do trabalho?

b) Qual o valor devido pelos novos cálculos?

Ao apreciar os motivos de insurgência, prolatado o acórdão assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

ÔNUS DA PROVA.

A impugnante tem o ônus da prova acerca daquilo que alega.

DILIGÊNCIA.

A realização de diligência não se destina a suprir prova que caberia à própria impugnante trazer aos autos, juntamente com suas razões de impugnação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

O salário-de-contribuição, para o segurado empregado, corresponde, na forma da lei, à remuneração total por ele auferida junto à empresa. Em consequência, para que determinada vantagem decorrente da relação laboral não componha o respectivo salário-de-contribuição, há a necessidade de expressa previsão legal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

MULTA QUALIFICADA.

A multa de ofício de 150% é aplicável sempre que evidenciada a intenção de retardar o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, das condições pessoais do contribuinte, capazes de afetar a obrigação tributária principal, bem assim de modificar característica essencial da obrigação tributária principal, de forma a evitar o pagamento das contribuições devidas. (f. 128)

Cientificado em **13 de maio de 2015** da decisão da DRJ (f. 141), apresentou, em **19 de fevereiro de 2015**, recurso voluntário (f. 143/173), repisando as teses declinadas em sede de impugnação. Afirma que

é ônus da Fiscalização (e não do contribuinte) demonstrar analítica e precisamente como foi calculada a contribuição previdenciária cobrada por meio do lançamento. Se a DRJ não consegue identificar se as parcelas foram ou não consideradas para efeito de cálculo, a questão deixa de ser a procedência parcial do auto de infração, como pretendeu a recorrente, para a declaração de nulidade do lançamento, na forma do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, por insegurança jurídica da matéria tributável.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Ludmila Mara Monteiro de Oliveira**, Relatora

O recurso é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, dele conheço.

I – DA PRELIMINAR: DA NULIDADE DA AUTUAÇÃO

Em que pese ter intitulado o capítulo de “Pedido de Diligência e Ônus da Prova”, o que pretende é a decretação da nulidade da autuação. Afirma ser

[d]efeso à Administração Pública exigir tributo sem base impositiva. Embora a DRJ recuse-se a aceitar a posição consolidada pelos Tribunais, o CARF, por

imposição normativa, reproduzida inclusive em seu novíssimo Regimento Interno, aprovado pela Portaria MF nº 343/15, tem que excluir do lançamento as contribuições previdenciárias incidentes sobre aviso prévio indenizado, terço constitucional de férias, (...), conforme decidido pelo STJ sob a sistemática do recurso repetitivo.

Assim, é indiferente se a diligência ocorrerá antes ou depois do julgamento. O pedido serviu apenas para materializar a discussão jurídica instaurada nos presentes autos. Em outras palavras, a empresa não precisa apresentar estas apurações pois sua linha de defesa independe de qualquer prova material. O que se discute é a juridicidade da imposição da contribuição previdenciária sobre a totalidade dos rendimentos.

Também não assiste razão à DRJ quando afirma que é ônus da empresa provar que foi cobrada sobre as parcelas discutidas.

(...)

Se a DRJ não consegue identificar se as parcelas foram ou não consideradas para efeito de cálculo, a questão deixa de ser a procedência parcial do auto de infração, como pretendeu a recorrente, para a **declaração de nulidade do lançamento, na forma do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, por insegurança jurídica da matéria tributável.** (f. 150/151; sublinhas deste voto)

Para melhor compreensão do que decidido pela instância a quo, peço vênha para efetuar a transcrição, no que importa:

As bases de cálculo consideradas nos lançamentos impugnados foram obtidas diretamente das GFIPs entregues pela empresa, nas quais devem ser informados, dentre outros dados, todos os fatos geradores, bases de cálculo e valores devidos de contribuição previdenciária.

Veja-se, nesse sentido, o disposto no artigo 32, inciso IV, da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, redação dada pela Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, combinado com o artigo 225, inciso IV, do Regulamento da Previdência Social - RPS aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06 de maio de 1999. Assim também, o artigo 47, inciso VIII, da Instrução Normativa RFB n.º 971, de 13 de novembro de 2009 (DOU de 17 de novembro de 2009), e o Capítulo I, n.º 4, do Manual da GFIP/SEFIP para Usuários do SEFIP 8.4 (1), aprovado pela Instrução Normativa RFB n.º 880, de 16 de outubro de 2008 (DOU de 17 de outubro de 2008).

Surpreende, portanto, que a empresa, que declarou, em suas GFIPs, todos os fatos geradores, bases de cálculo e valores devidos de contribuição previdenciária – que serviram de base para os lançamentos impugnados –, venha, agora, ela própria, questionar os montantes assim declarados.

Em relação às parcelas ora questionadas pela empresa, há que se ressaltar, de uma parte, que **não há nos autos nenhuma evidência de que valores pagos a tais títulos tenham sido incluídos no lançamento; e, de outra parte, que a impugnante não se desincumbiu do ônus, que lhe cabia**, forte no artigo 28 do Decreto n.º 7.574, de 29 de setembro de 2011, de demonstrar a efetiva inclusão desses valores nas bases de cálculo consideradas nos lançamentos ora impugnados. (f. 134; sublinhas deste voto)

Na peça de ingresso reconhece que “o recolhimento a menor das contribuições previdenciárias, neste caso derivou de um **erro do seu setor administrativo.**” (f. 70) O “erro”, de acordo com o relatório produzido pela fiscalização, foi o de declarar ser optante do SIMPLES NACIONAL, quando nunca o fora. Confira-se:

A empresa auditada tem como objeto social o fornecimento de alimentos preparados preponderantemente para empresas e fornecimento de lanches e cafés.

A empresa nunca foi optante do SIMPLES NACIONAL, mesmo assim, declarou na GFIP do ano de 2011 como sendo optante (código 2), ou seja, não informou o código correspondente a não optante do SIMPLES (código 1) e recolheu apenas a parte de segurado. (f. 19; sublinhas deste voto)

Pretende inverter o ônus probatório à autoridade fiscalizadora, quando certo que sobre seus ombros recaía, não havendo que se falar em nulidade, mormente quando a apuração do montante devido se deu com base nas informações prestadas pela própria parte ora recorrente em sua GFIP. Transcrevo, mais uma vez, por oportuno, o que consta no Relatório Fiscal:

FATO GERADOR

10. Salário de contribuição declarado em GFIP.

10.1. Pagamento de remuneração declarado em GFIP, com base no qual a empresa, apenas, recolheu o desconto dos segurados empregados. Os valores das contribuições restantes, correspondentes à parte patronal e de terceiros, não foram declarados na GFIP nem recolhidas aos cofres públicos.

11. Estes Autos de Infração – AI se referem especificamente às contribuições não declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP da empresa, por ter declarado como optante do SIMPLES, no período de 01/11 a 12/11, incluindo o 13º.

12. Em consulta realizada nos sistemas corporativos informatizados de arrecadação da Receita Federal do Brasil, verificou-se que o contribuinte em epígrafe entregou as GFIP's relativas aos trabalhadores em todas as competências do período auditado, porém, com informações incompletas, pois

ao informar a opção do SIMPLES NACIONAL, inibiu o cálculo da contribuição correspondente à parte patronal e dos terceiros. (f. 20)

Em que pese ter a DRJ expressamente frisado que “não há nos autos nenhuma evidência de que valores pagos a tais títulos tenham sido incluídos no lançamento” deixou a Recorrente de envidar quaisquer esforços no sentido de suprir a deficiência probatória, sem que qualquer documentação tenha sido acostada seja à peça de impugnação, seja à peça recursal.

Falhou, portanto, em demonstrar que o lançamento foi feito ao arrepio dos requisitos incrustados no art. 10 do Decreto nº 70.235/72 ou que tenham ocorrido quaisquer das causas de nulidade prevista no art. 59 daquele mesmo diploma. **Rejeito, pois, a alegação de nulidade do auto de infração.**

II – DO MÉRITO

II.1 – DO SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO

A partir das f. 151 do recurso voluntário despende longas laudas acerca de quais parcelas integrariam a base de cálculo das contribuições previdenciárias. Colaciona a legislação de regência, bem como lições jurisprudenciais e doutrinárias. Negligencia, contudo, que para a análise do (des)acerto da base de cálculo necessária a produção de provas hábeis a demonstrar a inclusão de verbas albergadas por imunidade, isenção ou que configurem hipótese de não incidência de contribuições previdenciárias.

Conforme aclarado do tópico precedente, para os lançamentos que ora estão sendo impugnados, a base de cálculo foi extraída da própria GFIP apresentada pela parte Recorrente. Caso ali tenha, inadvertidamente, incluído verbas que escapariam à incidência de contribuição, caberia à ela comprová-las.

Deveras, como bem pontuado na peça recursal, estão os julgadores integrantes deste eg. Conselho obrigados a reproduzir “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” – *ex vi* do art. 99 do RICARF. Entretanto, tal obrigação somente existe quando as provas acostadas ao caderno processual comprovam a subsunção da realidade dos fatos à jurisprudência de vinculante. Não é possível promover reforma em autuação que goza de presunção relativa de certeza e liquidez, ultimada com base nas informações prestadas pelo próprio sujeito passivo, sem que haja provas daquilo que se alega. Alegação desprovida de provas é ineficaz, como há muito sinaliza o brocardo latino *"allegatio et non probatio quasi non allegatio."* **Deixo de acolher, por esses motivos, a pretensão.**

II.2 – DA MULTA QUALIFICADA

Colaciono os motivos que ensejaram a aplicação da multa de 150% lançados no Relatório Fiscal:

A empresa nunca foi optante do SIMPLES NACIONAL, mesmo assim, declarou na GFIP do ano de 2011 como sendo optante (código 2), ou seja, não informou o código correspondente a não optante do SIMPLES (código 1) e recolheu apenas a parte de segurado.

(...)

19. A declaração de opção pelo SIMPLES indevidamente nas GFIP será objeto de Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP), pois caracteriza, em tese, a prática do crime de falsificação de documento público, capitulado no art. 297, parágrafo 3o , III, do Código Penal.

20. Da Qualificação da Multa:

20.1. **A empresa, ao se declarar na GFIP como optante do Simples Nacional, inibiu o cálculo das contribuições patronais (empresa e RAT) e as devidas a outras entidades e fundos (Terceiros) que deveriam ser declaradas e recolhidas na sua totalidade e não apenas os valores descontados dos segurados.**

20.2. Diante desta omissão, sobre os valores a serem pagos, correspondentes ao levantamento 'BF', deverão incidir multa qualificada de 150%, conforme o art. 44, inciso I, § 1º da Lei 9.430/96, "in verbis":

(...)

21. Desta forma, a empresa foi enquadrada nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502 de 30 de novembro de 1964, por sonegação e fraude, pois deixou de pagar o tributo devido (contribuição patronal e para outras entidades e fundos) e inseriu na GFIP o código 2 de optante pelo simples, quando deveria preencher com o código 1, não optante pelo simples, com base na Instrução Normativa RFB no 763 de 1º de agosto de 2007 e Instrução Normativa RFB nº 925 de 06.03.2009 publicada no DOU de 09.03.2009 art. 2º , incisos I e II.

Em suma, o motivo para a qualificação da multa foi a inserção, em todos as competências fiscalizadas, de que seria a Recorrente optante do SIMPLES NACIONAL, quando sabidamente não o era.

Ponho-me de acordo com o entendimento externado pelo Cons. Cleberson Alex Friess, no acórdão de nº 2401-003.944, que, ao apreciar situação análoga concluiu pela presença do dolo na conduta perpetrada pelo sujeito passivo. Peço licença para transcrever as razões de decidir naquela oportunidade declinadas:

De fato, as regras de experiência demonstram inúmeros casos de empresas que cometem erros no preenchimento do documento, excluindo inconscientemente

as informações corretas apresentadas anteriormente na GFIP, por falta de uma adequada compreensão da sistemática de retificação da declaração.

20. Entretanto, a fiscalização não sustenta a aplicação da multa qualificada no erro ocorrido na retificação dos documentos de confissão de dívida. Como já referido em outro ponto, o motivo da exasperação da penalidade, segundo a fiscalização, diz respeito ao fato de o sujeito passivo declarar de forma dolosa, ao longo de todos os meses dos anos de 2009 e 2010, a informação falsa em GFIP de que era optante pelo Simples Nacional.

21. Não só o conjunto fático-probatório dos autos, mas também a linha argumentativa da recorrente, demonstram sem dúvidas que houve a inserção de informação inexata em GFIP, visto que o sujeito passivo não era optante pelo regime simplificado de tributação no período fiscalizado.

22. Por seu turno, em que pese o ponto de vista exposto pela recorrente, a falta da condição de optante pelo Simples Nacional não decorre de controvérsias sobre questões de direito, interpretação ou aplicação de preceitos normativos, visto que a legislação tributária, nesse ponto, é demasiadamente inequívoca acerca da necessidade de inclusão formal no Simples Nacional para quem deseja usufruir da sistemática de tributação mais benéfica da Lei Complementar nº 123, de 2006, e suas alterações.

23. Daí porque, longe de qualquer equívoco de preenchimento, entendo que a recorrente prestou, de forma consciente, intencional e reiterada, informações inverídicas em GFIP quanto à sua situação perante o Simples Nacional, com a finalidade de manter em erro a fiscalização tributária e reduzir as contribuições devidas.

24. Reforça a certeza da conduta dolosa, o fato de a recorrente ter apresentado Declarações Econômico-Fiscais (DIPJ) para os anos-calendário de 2009 e 2010, conforme já mencionado nos autos, pelas quais manifesta a expressa opção pela tributação pelo lucro presumido (fls. 557/571).

24.1 Tal conduta só vem a reafirmar as evidências de existir uma intenção firme e deliberada do sujeito passivo no sentido de afastar ilicitamente o pagamento das contribuições previdenciárias patronais e daquelas contribuições decorrentes de lançamento reflexo, destinadas a terceiros, pois controladas e confessadas por meio da entrega de declaração fiscal específica (GFIP).

25. Com efeito, ao prestar informação sabidamente não verdadeira em GFIP, tal comportamento tem o condão de inibir o cálculo - realizado pelo sistema gerador do documento fiscal - quanto à parte patronal da contribuição previdenciária, bem como no que toca às contribuições devidas a terceiros.

No caso em espeque, registrado pelas autoridades fazendárias que a empresa jamais fora optante pelo SIMPLES, inexistindo quaisquer dúvidas acerca de tal fato. Tanto é assim que alega exclusivamente a ocorrência de “erro do seu setor administrativo.” **Restando evidenciado o dolo da conduta, há de ser a multa qualificada mantida.**

Contudo, a Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023 promoveu alterações na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passando a dispor o seguinte:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

[...]

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

Portanto, por força do disposto na al. “c” do inc. II do art. 106 do Código Tributário Nacional, **há de ser a multa reduzida de 150% para 100%.**

III – DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, **rejeito a preliminar e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de 150% para 100% em função da retroatividade benigna.**

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira