



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10640.723433/2018-92
ACÓRDÃO	2401-012.422 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	3 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VPA INFRA EQUIPAMENTOS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2017

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. FRAUDE. REGRA APLICÁVEL.

Nos lançamentos de ofício relativos a contribuições previdenciárias, a definição do marco inicial da decadência depende da existência de pagamento antecipado e da presença de elementos de dolo, fraude ou simulação. Inexistindo recolhimento e estando caracterizada conduta dolosa, aplica-se o art. 173, inciso I, do CTN, conforme Súmula nº 72 do CARF.

MULTA QUALIFICADA. ESTRUTURA EMPRESARIAL SIMULADA. SIMPLES NACIONAL. DOLO COMPROVADO.

Evidenciada a criação de estrutura empresarial simulada com o intuito de fraudar o ordenamento jurídico-tributário e usufruir indevidamente dos benefícios do Simples Nacional, resta configurado o dolo necessário à aplicação da multa qualificada.

RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO PARA 100%.

Com a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 pela Lei nº 14.689/2023, a multa qualificada passou a ser fixada em 100%. Assim, aplica-se a retroatividade benigna para adequar a penalidade ao novo percentual.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário, apenas em relação aos argumentos de decadência e qualificação da multa, para, na parte conhecida, afastar a

preliminar de decadência e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para aplicar a retroação da multa da Lei 9.430 de 1996, art. 44, § 1º, VI, incluído pela Lei 14.689, de 2023, reduzindo a multa qualificada ao percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Leonardo Nuñez Campos – Relator

Assinado Digitalmente

Miriam Denise Xavier – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Elisa Santos Coelho Sarto, Jose Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Leonardo Nuñez Campos, Marcio Henrique Sales Parada, Wilderson Botto (substituto integral), Miriam Denise Xavier (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em conjunto pelo contribuinte e pelos responsáveis solidários contra o acórdão de fls. 07-473.692, da 5^a Turma da DRJ/FNS, que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo contribuinte para manter o crédito tributário exigido e excluir a solidariedade tributária da exigência de créditos devidos às terceiras entidades e fundos.

O relatório do acórdão recorrido bem sintetiza a ação fiscal:

Trata-se de impugnação aos Autos de Infração lavrados contra a empresa VPA EQUIPAMENTOS LTDA (CNPJ 11.053.976/0001-49) – cujo objeto social é aluguel de máquinas e equipamentos para construção sem operador, exceto andaimes –, com base no Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF-F) nº 06.1.04.00-2017-00088-4, cuja ciência ao sujeito passivo ocorreu por meio do Termo de Início do Procedimento Fiscal - TIPF, através da Caixa Postal, Módulo e-CAC do Site da Receita Federal, acessada no dia 08/08/2017; dos Termos de Intimação Fiscal - TIF; dos Termos de Continuidade do Procedimento Fiscal - TCPF; e do Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal - TEPEF, com ciência ao sujeito passivo por meio da Caixa Postal, Módulo e-CAC do Site da Receita Federal, acessada no dia 14/11/2018.

O presente crédito tributário diz respeito às contribuições sociais destinadas à Previdência Social (parte empresa + SAT), no montante de R\$1.647.829,79 (principal, acrescido de juros e multa de ofício) e devidas às terceiras entidades ou fundos, no montante de R\$ 540.027,22 (principal, acrescido de juros e multa de ofício), sobre as remunerações pagas aos empregados e contribuintes individuais da Empresa, compreendidas no período de 01/2013 a 12/2017.

Consta do Relatório Fiscal Dos Autos De Infração, dentre outras informações, que:

a) a fiscalização encaminhou Representação ao Delegado da RFB em Belo Horizonte propondo a exclusão da Empresa auditada do Regime Tributário – SIMPLES NACIONAL, a partir de 2013, processo nº 10640.723077/2018-15, vinculado a este processo, por se tratar de Grupo Econômico de Fato.

b) não se resumiu, como fundamento para propositura à exclusão do Simples Nacional, a caracterização do grupo econômico de fato, mas também a realidade subjacente que advém dessa caracterização, qual seja, a dependência entre as empresas que atuam como empreendimento único, a comunhão de interesses das empresas que constitui o GRUPO VPA. Nessa hipótese, o faturamento para fins de apuração do limite legal não pode ser considerado individualmente (por empresa integrante do grupo), mas na sua totalidade, a fim de que o GRUPO ECONÔMICO não se beneficie indevidamente do SIMPLES NACIONAL - Regime Especial Unificado de Arrecadação dos Tributos e Contribuições, através de uma das empresas dele integrante.

c) toda a análise, argumentos e conclusões para a exclusão da Autuada estão demonstrados nos documentos e anexos constantes do Processo Administrativo Fiscal nº 10640.723077/2018-15, que culminaram na emissão do Ato Declaratório Executivo DRF/BHE nº 70, de 17 de setembro de 2018.

d) as contribuições apuradas e lançadas no presente crédito tributário não foram incluídas nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informação à Previdência Social (GFIP), uma vez que a Empresa informou, indevidamente, ser optante pelo Simples Nacional, inibindo, consequentemente, as alíquotas corretas sobre a base de cálculo declarada, referente à remuneração dos empregados e contribuintes individuais.

e) um dos pilares do direito tributário está consignado no CTN, Artigos 114 (que define o fato gerador), 116 e 149, os quais preveem, a possibilidade de buscar a realidade subjacente a quaisquer formalidades jurídicas, a partir da identificação concreta e material da situação legalmente necessária à ocorrência do fato gerador. Portanto, a multa de ofício de 75%, em função de terem sido verificadas as hipóteses dos Art. 71 e 72 da Lei 4.502/64, foi qualificada, alcançando 150%.

Por fim, informa a Autoridade Fiscal que foi lavrado Termo de Sujeição Passiva contra as empresas VPA Construções Ltda (CNPJ 03.181.842/0001-85), VPA URBANISMO LTDA (CNPJ 11.696.700/0001-89) e VPA HOLDING LTDA (CNPJ 19.484.896/0001-50), bem como formalizada Representação Fiscal para Fins

Penais, em razão dos fatos descritos neste Relatório Fiscal configurarem, em tese, Crime de Sonegação de Contribuição Previdenciária, tipificado no art. 337-A, Inciso III, do Código Penal, incluído pela Lei nº 9.983, de 2000, e Crime Contra Ordem Tributária - contribuição destinadas às terceiras entidades ou fundos, Lei nº 8.137, de 1990.

Irresignado, o contribuinte e os responsáveis solidários apresentaram impugnação em conjunto, que foi julgada procedente em parte para manter o crédito tributário exigido e excluir a solidariedade tributária da exigência de créditos devidos às terceiras entidades e fundos. O acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2017

EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL. LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DECORRENTE.

Uma vez promovida a exclusão da pessoa jurídica do Simples e do Simples Nacional, sujeitar-se-á, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas e proceder-se-á, se for o caso, a lavratura de auto de infração para a exigência do crédito tributário devido, independentemente do julgamento de eventual manifestação de inconformidade contra o ato declaratório de exclusão.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA DE 150%.

Sempre que restar configurada uma das situações descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, o percentual da multa de que trata o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 deverá ser duplicado.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2017

EXCLUSÃO SIMPLES NACIONAL. LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DECORRENTE.

Uma vez promovida a exclusão da pessoa jurídica do Simples e do Simples Nacional, sujeitar-se-á, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas e proceder-se-á, se for o caso, a lavratura de auto de infração para a exigência do crédito tributário devido, independentemente do julgamento de eventual manifestação de inconformidade contra o ato declaratório de exclusão.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA DE 150%.

Sempre que restar configurada uma das situações descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, o percentual da multa de que trata o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 deverá ser duplicado.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2017

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. IMPUGNAÇÃO.

A exigibilidade do crédito tributário, decorrente da exclusão do Simples Nacional, permanece suspensa enquanto não esgotada administrativamente a decisão sobre a Manifestação de Inconformidade. Impugnado o lançamento tributário, nos termos e requisitos estabelecidos pelas leis do processo tributário administrativo, o crédito permanece com sua exigibilidade suspensa enquanto não esgotadas as vias recursais.

PEDIDO DE JUNTADA DE DOCUMENTOS. PRECLUSÃO TEMPORAL

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, com preclusão do direito de fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS

Os órgãos julgadores de primeira instância do processo administrativo fiscal federal (Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento) não são competentes para se pronunciar sobre controvérsias referentes a processo administrativo de representação fiscal para fins penais.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2017

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Os lançamentos realizados no prazo previsto no artigo 173, inciso I do CTN não se encontram atingidos pela decadência.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. TERCEIRAS ENTIDADES. INEXISTÊNCIA.

Por disposição expressa na legislação, não há responsabilidade solidária em relação as contribuições destinadas às terceiras entidades ou fundos.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte e os responsáveis solidários, então, apresentaram o Recurso Voluntário de fls. 601/619, no qual arguem a necessidade de sobremento do feito enquanto pendente de julgamento o recurso voluntário interposto em face da decisão que não acolheu a manifestação de inconformidade no Processo Administrativo Fiscal nº 10640.723077/2018-15, que trata da exclusão do Simples Nacional.

Argumentam, também, que não há simulação no caso e que em função disso está caracterizada a decadência das competências de janeiro a novembro de 2013, em função da aplicação do art. 150, §4º do CTN. Contestam a aplicação da multa qualificada, posto que as condutas dolosas aptas a ensejar o aumento da multa não estariam devidamente provadas.

Defendem, ainda, que não existe fundamento jurídico válido para a sua exclusão do Simples Nacional, em função dos seguintes argumentos:

- (i) a ausência de base legal expressa para a exclusão do Simples Nacional em razão de suposta formação de grupo econômico de fato;
- (ii) a inegável distinção entre as atividades econômicas exercidas pelas Recorrentes, as quais foram licitamente constituídas ao longo dos anos em razão de diferentes oportunidades de mercado e com propósitos negociais reais e autônomos no exercício dos respectivos objetos sociais;
- (iii) a inexistência de provas quanto à ocorrência de simulação ou das condutas descritas nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64;
- (iv) que a presença de duas ou mais pessoas jurídicas “no mesmo endereço não é vedada por lei e se justifica por logística e estratégia comercial, sendo uma forma lícita de redução de custos”;
- (v) o “direito subjetivo de [todo contribuinte de] planificar suas atividades por qualquer caminho legal”;
- (vi) e que, portanto, “não houve expressa descaracterização, para efeito tributário, das empresas pretensamente pulverizadas (...) para que se pudesse justificar legalmente o somatório das receitas brutas de todas as empresas na pessoa jurídica da recorrente, para efeito de exclusão (...) do Simples”

Por fim, requer:

seja dado integral provimento ao recurso, declarando-se totalmente improcedente o lançamento e confirmando-se o acórdão recorrido apenas no ponto em que ele excluiu a solidariedade tributária da exigência de créditos devidos às terceiras entidades ou fundos.

Na eventualidade de não ser reconhecida a procedência das teses das Recorrentes, o que se admite *ad argumentandum tantum*, ainda assim seja declarada a decadência do lançamento em relação ao período de janeiro a novembro de 2013, desconsiderando-se, em qualquer caso, a aplicação da multa qualificada e cancelando-se eventual representação fiscal para fins penais em razão da ausência de provas quanto ao dolo e quanto à ilicitude das condutas examinadas.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Leonardo Nuñez Campos – Relator

1. Admissibilidade

O recurso é tempestivo, porém deve ser admitido parcialmente.

Como se verifica do relatório, o contribuinte argui a decadência do lançamento, a impossibilidade de qualificação da multa de ofício e traz longa argumentação relativa a sua exclusão do Simples Nacional.

A exclusão do Simples Nacional é objeto do processo administrativo nº 10640.723077/2018-15, sendo o presente processo relativo exclusivamente ao lançamento de contribuições previdenciárias.

Assim, o recurso voluntário deve ser conhecido em relação aos tópicos de decadência e de impossibilidade de qualificação da multa, não podendo ser conhecido no que diz respeito à matéria alheia à lide.

2. Suspensão do Processo

O contribuinte, ainda, apresenta pedido de suspensão do processo até o julgamento do processo que trata da sua exclusão do Simples Nacional. Ao consultar o sistema e-processo, verifica-se que o processo já foi devidamente julgado, sendo mantida a exclusão do contribuinte do Simples Nacional, através do acórdão n. 1401-005.884, de 15 de setembro de 2021, contra o qual não foi interposto recurso. Assim, não subsiste razão para suspensão do presente feito.

3. Preliminar de Decadência

Existe no recurso interposto preliminar de decadência do período de janeiro a novembro de 2013, com fundamento na aplicação do art. 150, §4º do CTN.

A jurisprudência consolidada do CARF adota critérios objetivos para a definição da regra aplicável ao prazo decadencial nos lançamentos de ofício, observando a natureza do tributo e a forma de sua apuração.

Em se tratando de tributo sujeito ao lançamento por homologação, como é o caso, o marco inicial da contagem do prazo decadencial depende da existência ou não de pagamento antecipado, ainda que parcial. Conforme entendimento pacífico do Conselho, reproduzido em diversas turmas da 2^a Seção de Julgamento (ex.: Acórdãos n. 2202-001.354 e n. 2802-000.139), quando o contribuinte realiza o recolhimento espontâneo do tributo, seja por meio de DARF, seja por retenção na fonte, aplica-se a regra do art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional. Nessas hipóteses, o prazo decadencial é de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador.

Por outro lado, na ausência de pagamento antecipado, ou nos casos em que se verifica a existência de dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte, o CARF aplica a regra do art. 173, inciso I, do CTN, segundo a qual o prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Essa orientação decorre da jurisprudência do STJ, especialmente do julgamento do REsp 973.733/SC, sob a sistemática dos recursos repetitivos, e está igualmente consolidada no âmbito do CARF por meio

da **Súmula nº 72**: "Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN".

Portanto, a definição do marco decadencial nos lançamentos de exige a análise da existência de recolhimento antecipado e da eventual presença de elementos subjetivos que indiquem conduta dolosa.

No caso concreto, não há qualquer notícia de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias relativos ao período do lançamento, vez que o contribuinte estava enquadrado indevidamente no Simples Nacional.

O lançamento é decorrente justamente da exclusão da empresa do Simples Nacional. Foi constatado no bojo do processo n.º 10640.723077/2018-15, que o contribuinte formou grupo econômico de fato, cuja receita global extrapolava no período fiscalizado os limites do programa. O mérito da exclusão e os fatos atinentes a formação irregular do grupo econômico foram amplamente debatidos no processo em referência, sendo mantida a exclusão do contribuinte do Simples Nacional.

Assim, estão presentes os requisitos para a aplicação da regra de decadência do art. 173, I do CTN, segundo a qual o prazo começa a contar a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ser realizado, não se aplicando a regra do art. 150, §4º do CTN, razão pela qual a preliminar deve ser indeferida.

4. Qualificação da multa

O contribuinte argui que a fiscalização não provou conduta dolosa suficiente para ensejar a qualificação da multa.

Com efeito, ao contrário do que sustenta a Defesa, os autos revelam consistentes elementos que demonstram a adoção de uma estrutura empresarial simulada, concebida com o propósito de fraudar o ordenamento jurídico-tributário e usufruir indevidamente dos benefícios do regime do Simples Nacional. Tal conduta resultou na sonegação de contribuições previdenciárias e evidencia o dolo necessário à aplicação da multa qualificada. Em outras palavras, restaram configuradas, no caso concreto, tanto a fraude quanto a sonegação previstas nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 1964, uma vez que a fiscalização descreve a manutenção intencional de pessoa jurídica formalmente optante pelo Simples Nacional, apesar de incidir em hipóteses de vedação, com o único intuito de afastar a incidência das contribuições previdenciárias devidas.

Não obstante a manutenção da qualificação da penalidade, impõe-se sua adequação ao novo patamar legal, por força da retroatividade benigna (art. 106, II, "c", do CTN). Com a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 pela Lei nº 14.689/2023, a multa qualificada passou a ser fixada em 100%, razão pela qual, reconhecida a ocorrência de fraude, a exigência deve ser reduzida a esse percentual, em consonância com a norma superveniente mais favorável ao contribuinte e a orientação adotada por esta Casa.

5. Conclusão

Ante o exposto, conheço parcialmente do recurso voluntário apenas em relação aos argumentos de decadência e qualificação da multa, nego provimento à preliminar de decadência e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso para reduzir a multa qualificada para 100%.

Assinado Digitalmente

Leonardo Nuñez Campos

Relator