



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10920.722306/2014-04
ACÓRDÃO	1201-007.174 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de março de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	KRZ INDUSTRIA E COMÉRCIO DE MOLDES E PEÇAS PLÁSTICAS EIRELI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Simples Nacional

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

PEDIDO DE DILIGÊNCIA NEGADO. FORMULAÇÃO GENÉRICA.

O simples pedido de diligência não é suficiente para seu deferimento. É indispensável que o contribuinte o formule na peça de impugnação, apresentando os motivos que justifiquem sua realização e incluindo os quesitos necessários. A diligência não se justifica quando os elementos já constantes nos autos são suficientes para a formação do convencimento.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO.

Como os sujeitos passivos solidários não apresentaram impugnação, operou-se à revelia, afastando a fase litigiosa quanto a eles. Assim, essa questão não faz parte do presente processo administrativo, inexistindo controvérsia a ser apreciada por este Conselho.

SUSPENSÃO DA EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL. LANÇAMENTO FISCAL.

A suspensão da exclusão do Simples Nacional não impede a realização do lançamento fiscal, cuja finalidade é constituir o crédito, tornando a obrigação tributária certa, líquida e exigível, além de prevenir a decadência, que não se suspende nem se interrompe. Súmula CARF nº 77.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. RELAÇÃO DOS EMPREGADOS

O cerceamento do direito de defesa deve ser analisado de forma concreta e não apenas em tese, cabendo a quem o alega demonstrar o efetivo prejuízo. A ausência da relação dos funcionários não configura prejuízo ao Recorrente, pois na fl. 43 dos autos consta a listagem das GFIP's utilizadas pela fiscalização para fundamentar o lançamento fiscal. A GFIP apresenta de forma detalhada os empregados e suas respectivas remunerações. Isso possibilita ao contribuinte comparar essas informações com os dados da

sua folha de pagamento, garantindo o efetivo exercício do direito de defesa.

NULIDADE. AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ, CERTEZA E EXIGIBILIDADE

A certeza do lançamento fiscal decorre da clara definição da obrigação tributária e da identificação precisa dos sujeitos na relação jurídica. Esse requisito está devidamente atendido no auto de infração, que especifica de forma objetiva a exigência da contribuição previdenciária patronal sobre a folha de pagamento, em razão da exclusão do Simples Nacional.

INCONSTITUCIONALIDADE DO FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO

Este Conselho não possui competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da norma tributária que serviu de fundamento para o lançamento. Súmula CARF nº 2. A legalidade e a constitucionalidade da legislação que instituiu o FAP já foram analisadas pelo STF no Tema 554, que fixou a tese: O Fator Acidentário de Prevenção, previsto no art. 10 da Lei nº 10.666/2003, nos moldes do regulamento promovido pelo Decreto 3.048/99 (RPS) atende ao princípio da legalidade tributária (art. 150, I, CRFB/88).

EXCLUSÃO DAS VERBAS DE NATUREZA NÃO-REMUNERATÓRIA:

No âmbito do Contencioso Tributário, a mera alegação de um fato não basta; é essencial que seja devidamente comprovado. Logo, competia ao Recorrente demonstrar, de forma clara e inequívoca, que as verbas listadas foram indevidamente incluídas na base de cálculo das contribuições. No entanto, nenhuma prova foi apresentada, comprometendo a consistência de sua argumentação.

MULTA QUALIFICADA DE 150%. AFASTADA.

A imposição da penalidade qualificada depende da comprovação da ocorrência de crimes de sonegação, fraude ou conluio, conforme estabelecido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. A simples alegação genérica do ilícito não basta para justificar a qualificação da multa, sendo essencial a individualização e tipificação da conduta do contribuinte por parte da autoridade fiscal.

Quando a autoridade fiscal não especifica a conduta dolosa, a qualificação da multa para 150% se torna ilegítima. Nesse caso, a penalidade deve ser reduzida ao percentual padrão de 75%, aplicável às infrações comuns, conforme o artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para afastar a qualificação da multa de ofício, vencida a conselheira. Carmen Ferreira Saraiva, que daria provimento parcial em menor extensão, para manter a multa de ofício em sua forma majorada de 100%. Processo julgado nesta data, em cumprimento a decisão exarada nos autos do Mandado de Segurança nº 1010898-98.2025.4.01.3400.

Sala de Sessões, em 27 de março de 2025.

Assinado Digitalmente

Renato Rodrigues Gomes – Relator

Assinado Digitalmente

José Eduardo Genero Serra – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores : Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Carmen Ferreira Saraiva (substituta integral), Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Jose Eduardo GeneroSerra (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Joinville/SC contra o Recorrente, para exigência de contribuição previdenciária patronal referente ao período de 01/2010 a 12/2012, valor originário de R\$ 710.624,48 (setecentos e dez mil, seiscentos e vinte e quatro reais e quarenta e oito centavos).

O lançamento fiscal decorre da exclusão de ofício do contribuinte do Simples Nacional, efetuada pelo Ato Declaratório Executivo DRF/JOI nº 39/2014. A decisão teve como fundamento a interposição de pessoa na constituição da empresa, com o intuito de ocultar sua ligação com o Grupo Zanotti, conforme PAF nº 10920.721601/2014-35.

O relatório fiscal aponta que o Sr. Reinaldo Reinert não seria, de fato, o proprietário da empresa, limitando-se a figurar formalmente como sócio. A simulação teria como objetivo viabilizar a adesão e a manutenção da empresa no regime simplificado de tributação.

Por considerar que a conduta em questão se enquadra nas disposições dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964, o agente fiscal aplicou a multa de ofício em dobro, nos termos do artigo 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996.

Todas as empresas do Grupo Zanotti foram responsabilizadas solidariamente pelo adimplemento do crédito tributário. São elas:

IDENTIFICAÇÃO	CPF/CNPJ
NZ Administradora de Bens	11.845.635/0001-06
Plásticos Zanotti	03.532.453/0001-57
Tutti Baby Indústria e Comércio de Artigos Infantis	06.981.862/0001-29
Cubalux Indústria e Comércio de Artefatos Plásticos	10.471.168/0001-39
KRZ Indústria e Comércio de Moldes e Peças Plásticas	03.532.979/0001-37

Após a regular intimação acerca da lavratura do Auto de Infração, a KRZ Indústria apresentou tempestivamente impugnação. Apesar de também terem sido formalmente notificadas, as demais empresas do Grupo Zanotti não apresentaram defesa em relação à imputação de responsabilidade solidária.

A Terceira Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande rejeitou as preliminares arguidas e, no mérito, julgou improcedente a impugnação ao auto de infração, mantendo integralmente o crédito tributário lançado. O acórdão foi ementado da seguinte forma:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE

Não cabe a esta instância julgadora apreciar argumentos de inconstitucionalidade e ilegalidade de norma por ser matéria reservada ao Poder Judiciário.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS

É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário.

DILAÇÃO PROBATÓRIA

Pelo princípio da concentração das provas na contestação, que informa o processo administrativo fiscal, devem elas ser apresentadas com a impugnação, salvo quando fique demonstrada a ocorrência de motivo de força maior; decorram de fato ou direito superveniente, ou, ainda, destinem-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

SUJEIÇÃO PASSIVA. CIÊNCIA DOS COOBRIGADOS

Todos os autuados deverão ser cientificados do auto de infração, com abertura de prazo para que cada um deles apresente impugnação.

GRUPO ECONÔMICO

Sempre que uma ou mais empresas, tendo embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a mesma direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação previdenciária, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas.

As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes da Lei. São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

SIMPLES. EXCLUSÃO. EFEITOS

A pessoa jurídica excluída do SIMPLES sujeitar-se-á, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas que, no caso das contribuições sociais, seguem as mesmas regras das demais empresas, devendo recolhê-las como tal, inexistindo previsão legal de atribuição de efeito suspensivo a recurso contra o ato de exclusão.

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

SEGURO DO ACIDENTE DO TRABALHO - SAT

A empresa é obrigada a recolher a contribuição do Seguro do Acidente do Trabalho (SAT) incidente sobre o total das remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados e trabalhadores avulsos.

MULTA QUALIFICADA

É cabível a aplicação da multa qualificada devido comprovação de ação dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; e das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

ACRÉSCIMOS LEGAIS

Os acréscimos legais devidos por força de lei, tem aplicação obrigatória com base no princípio da presunção de legalidade e constitucionalidade das leis e da vinculação do ato administrativo do lançamento.

VALIDADE DO LANÇAMENTO

O Auto de Infração é válido e eficaz visto que foi lavrado com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.

A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Insatisfeito com o resultado do julgamento em primeira instância, o contribuinte apresentou recurso voluntário, reiterando os argumentos expostos em sua impugnação:

- **Nulidade do lançamento fiscal:** O lançamento ocorreu antes da conclusão do processo que julga a legalidade da sua exclusão do Simples Nacional;
- **Inconstitucionalidade da Multa de 150%:** A sanção excessiva fere os princípios constitucionais do não confisco, da proporcionalidade e da razoabilidade;
- **Exclusão de verbas indenizatórias:** Retirada da base de cálculo da autuação as verbas de natureza não remuneratória;
- **Inconstitucionalidade da exigência da contribuição ao RAT:** Questiona a majoração da alíquota promovida pelo FAP;
- **Cerceamento do direito de defesa:** A ausência da relação nominal dos empregados impossibilitaria o exercício da defesa plena;
- **Pedido de diligência fiscal:** Verificação, *in loco*, das alegações da empresa, destacando que a negativa da diligência configura cerceamento de defesa;
- **Iliquidez, incerteza e inexigibilidade da autuação:** Argumenta que a ocorrência dos vícios apontados compromete a higidez do lançamento fiscal.

O contribuinte impetrou o Mandado de Segurança nº 1010898-98.2025.4.01.3400, distribuído à 1ª Vara Federal da Subseção de Jaraguá do Sul/SC, que concedeu medida liminar determinando que este Conselho realize a distribuição e o julgamento do recurso voluntário no prazo máximo de 60 (sessenta) dias.

Em cumprimento à ordem judicial, os autos foram distribuídos para a minha relatoria, razão pela qual o submeto à apreciação do colegiado. No que importa, esse é o relato.

VOTO

Admissibilidade do Recurso Voluntário:

Inicialmente, atesto que o recurso voluntário interposto é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

Delimitação do objeto da lide:

Inicialmente friso, que, embora regularmente intimadas acerca do lançamento e dos termos de sujeição passiva solidária, as empresas do Grupo Zanotti: NZ Administradora de

Bens LTDA (CNPJ 11.845.635/0001-06), Plásticos Zanotti LTDA (CNPJ 03.532.453/0001-57), Tutti Baby Indústria e Comércio de Artigos Infantis (CNPJ 06.981.862/0001-29) e Cubalux Indústria e Comércio de Artefatos Plásticos para a Construção Civil LTDA (CNPJ 10.471.168/0001-39) não apresentaram defesa, o que resultou na decretação da revelia.

Decreto nº 70.235/72

Art. 21. Não sendo cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade preparadora declarará à revelia, permanecendo o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável.

Portanto, como não foi instaurada a fase litigiosa, este voto não abordará a questão da responsabilidade solidária, pois tal matéria não faz parte do escopo deste processo administrativo, não havendo controvérsia a ser dirimida por este Conselheiro.

Por fim, destaco que os argumentos relacionados à exclusão do Simples Nacional e à formação de grupo econômico são objetos do PAF nº 10920.721601/2014-35. Nesse contexto, tais temas serão abordados apenas na medida em que se mostrem estritamente necessários para a análise da exigência das contribuições sociais, objeto central desta lide, sem revisitar a matéria já decidida no processo mencionado.

Preliminar - Nulidade em virtude da suspensão da exclusão do Simples Nacional:

O Recorrente sustenta, em seu recurso, que o auto de infração seria nulo, pois foi lavrado antes da conclusão do PAF nº 10920.721601/2014-35, no qual discute a legalidade do Ato Declaratório Executivo DRF/JOI nº 39/2014, que determinou a sua exclusão do Simples Nacional.

Não assiste razão ao Recorrente. A suspensão da sua exclusão do Simples Nacional não impede a realização do lançamento fiscal, cuja finalidade é constituir o crédito, tornando a obrigação tributária certa, líquida e exigível, além de prevenir a decadência, que não se suspende nem se interrompe.

Dessa forma, a Administração Pública não apenas tem a prerrogativa, mas também a obrigação de realizar o lançamento do tributo, nos termos da Súmula nº 77 deste Conselho: *“a possibilidade de discussão administrativa do Ato Declaratório de Exclusão (ADE) do Simples não impede o lançamento dos créditos tributários devidos em face da exclusão.”*

A exclusão de ofício do Simples Nacional, por ter efeito declaratório, reconhece uma realidade pré-existente. Em situações de interposição de pessoas, o efeito retroage à data da infração, evitando que a empresa se beneficie de uma prática fraudulenta:

Lei Complementar nº 123/2006

Art. 29. A exclusão de ofício das empresas optantes pelo Simples Nacional dar-se-á quando:

§ 1º Nas hipóteses previstas nos incisos II a XII do caput deste artigo, a exclusão produzirá efeitos a partir do próprio mês em que incorridas, impedindo a opção pelo regime diferenciado e favorecido desta Lei Complementar pelos próximos 3 (três) anos-calendário seguintes.

Art. 32. As microempresas ou as empresas de pequeno porte excluídas do Simples Nacional sujeitar-se-ão, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

Além disso, o art. 32 da Lei Complementar nº 123/2006 prevê que, a partir da efetivação da exclusão, a empresa passa a se submeter às normas de tributação do regime ordinário. No caso em análise, a exclusão do Recorrente foi confirmada por este Conselheiro no PAF nº 10920.721601/2014-35, com efeitos retroativos a 1º de janeiro de 2010, impedindo a opção pelo regime diferenciado nos exercícios de 2011, 2012 e 2013.

Portanto, o lançamento fiscal referente à exigência da contribuição previdenciária patronal para o período de 01/2010 a 12/2012 é legítimo, estando em total conformidade com a legislação aplicável.

Destaco, igualmente, que não há qualquer prejuízo ao contribuinte, uma vez que, em virtude da relação de prejudicialidade entre os PAF's, este Conselho garantiu que os processos tramitassem simultaneamente. Todos estão sob a relatoria deste Conselheiro e serão julgados na mesma sessão. Com isso, rejeito o argumento levantado.

Preliminar - Cerceamento do direito de defesa por falta da relação dos empregados:

O contribuinte alega que a autuação fiscal é omissa ao não especificar quais empregados tiveram verbas previdenciárias recolhidas parcialmente. Sustenta ainda que a fiscalização se baseia em suposições, sem provas concretas que justifiquem o lançamento fiscal, o que configuraria cerceamento do direito de defesa.

A Constituição Federal assegura que ninguém será privado de sua liberdade ou de seus bens sem a devida observância do devido processo legal. Além disso, garante aos litigantes, tanto na esfera judicial quanto na administrativa, o contraditório e a ampla defesa, com todos os meios e recursos a eles inerentes.

O princípio do contraditório é um pilar essencial da democracia, pois assegura às partes o direito de acompanhar o processo e influenciar a decisão a ser tomada. Por sua vez, a

ampla defesa garante o direito de utilizar todos os instrumentos legais disponíveis para sustentar suas alegações.

O cerceamento do direito de defesa deve ser analisado de forma concreta e não apenas em tese, cabendo a quem o alega demonstrar o efetivo dano. No caso em questão, entendo que a ausência da relação dos funcionários não configura prejuízo ao Recorrente, pois na fl. 43 dos autos consta a listagem das GFIP's utilizadas pela fiscalização para fundamentar o lançamento fiscal:

Mês/Ano	CNPJ	Controle	FPAS	Rec	SiNac	Cnae Prp	Rem C I	Rem S E	Rem SE 13s
01/2010	03.532.979/0001-37	NisIFbGS7GD0000-9	507	115	2	2829199	3.416,54	57.748,85	0,00
02/2010	03.532.979/0001-37	MK9FQKmrJge0000-0	507	115	2	2829199	3.416,54	52.973,54	0,00
03/2010	03.532.979/0001-37	JSXlzQ8hCpc0000-6	507	115	2	2829199	3.416,54	54.483,68	236,19
04/2010	03.532.979/0001-37	Cro4X7mMKz90000-4	507	115	2	2829199	3.416,54	57.024,96	0,00
05/2010	03.532.979/0001-37	FcBBVDFsv90000-7	507	115	2	2829199	3.416,54	63.009,17	0,00
06/2010	03.532.979/0001-37	AReVnXpYIOE0000-6	507	115	2	2829199	3.416,54	62.698,42	0,00
07/2010	03.532.979/0001-37	CE7OiZ9ztC0000-6	507	115	2	2829199	3.416,54	63.101,93	210,77
08/2010	03.532.979/0001-37	H0030ZoFgAv0000-5	507	115	2	2829199	3.416,54	62.146,39	0,00
09/2010	03.532.979/0001-37	J3PW CpG5liZ0000-3	507	115	2	2829199	3.416,54	72.339,63	716,29
10/2010	03.532.979/0001-37	P1xvT0C80cm0000-1	507	115	2	2829199	3.416,54	70.990,08	0,00
11/2010	03.532.979/0001-37	GbbpT1uOeYr0000-3	507	115	2	2829199	3.416,54	89.869,25	0,00
12/2010	03.532.979/0001-37	KA011w5JcWf0000-6	507	115	2	2829199	3.416,54	73.410,12	1.879,58

*O conteúdo completo está na fl. 43 dos autos, sendo este trecho apresentado apenas como referência.

Ressalto que a GFIP apresenta de forma detalhada os empregados e suas respectivas remunerações. Isso possibilita ao contribuinte comparar essas informações com os dados da sua folha de pagamento, garantindo o efetivo exercício do direito de defesa e promovendo maior transparência no processo de apuração tributária.

Para a Previdência Social, são documentos que compõem a GFIP/SEFIP:¹

- Protocolo de Envio de Arquivos, emitido pelo Conectividade Social;
- Comprovante de Declaração à Previdência;
- **Relação dos Trabalhadores Constantes do Arquivo SEFIP – RE;**
- Relação de Estabelecimentos Centralizados – REC;
- Relação de Tomadores/Obras – RET;
- Comprovante/Protocolo de Solicitação de Exclusão.

Assim, compreendo que caberia ao contribuinte verificar se a última GFIP por ele transmitida corresponde à utilizada pela fiscalização ou, ainda, demonstrar que, embora tenha transmitido a declaração, esta contém dados equivocados passíveis de correção, o que é possível diante do grande número de deveres instrumentais.

¹ **Manual da GFIP/SEFIP.** Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/gfip-sefip-guia-do-fgts-e-informacoes-a-previdencia-social-1/manuais-e-formularios>>

Todavia, o contribuinte não apresentou qualquer prova concreta, limitando-se a alegar prejuízo sem demonstrá-lo, incidindo no brocardo jurídico: "*alegar e não provar é o mesmo que nada alegar*". Sobre o tema, cito o acórdão nº 9202-003.228 proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, de relatoria do Conselheiro Elias Sampaio Freire:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE FORMAL NÃO DECLARADA. NÃO CONFIGURADO BINÔMIO DEFEITO-PREJUÍZO. **De acordo com o princípio *pas de nullité sans grief*, que na sua tradução literal significa que não há nulidade sem prejuízo, não se declarará a nulidade por vício formal se este não causar prejuízo.** Podemos, então, estar diante a uma violação à prescrição legal sem que disso, necessariamente, decorra a nulidade. Como no presente caso, em que o art. 10, IV do Decreto nº 70.235/72 prescreve que o auto de infração conterà obrigatoriamente a disposição legal. Não obstante a existência de vício formal no lançamento, a sua nulidade não deve ser decretada, por ausência de efetivo prejuízo por parte do contribuinte em sua defesa. Não há de se falar em nulidade do lançamento, por não restar configurado o binômio defeito-prejuízo. Recurso especial da Fazenda Nacional provido.

Nos termos do precedente citado, a nulidade deve ser compreendida como medida excepcional, aplicável apenas quando coexistem dois elementos essenciais: o defeito e o prejuízo, o que não verifico no presente caso.

Portanto, não há prejuízo à defesa, o ato atingiu sua finalidade. A mera ausência da relação de funcionários, por si só, não é suficiente para invalidar o lançamento.

Preliminar - Nulidade por indeferimento de diligência fiscal:

Na perspectiva do contribuinte, a caracterização da infração somente seria possível mediante a realização de diligência específica. Ao não promover essa prova, a Administração Pública teria deturpado a realidade, violando os princípios constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa.

O Conselheiro José Eduardo Genero Serra, em sua obra *Gestão da Prova no Processo Administrativo Tributário Federal*, destaca que a instrução probatória segue caminhos distintos para a Administração Pública e para o contribuinte.²

Para a Administração Pública, a instrução probatória deve seguir o ato que constitui a exação fiscal. Já para o contribuinte, a apresentação de provas deve acompanhar a peça de defesa que contesta o ato resultante do procedimento fiscal.

² Serra, José Eduardo Genero. *Gestão da Prova no Processo Administrativo Tributário Federal: Verdade Material vs Segurança Jurídica*. São Paulo: ed. Dialética. 2022. p 77.

Em relação ao pedido de diligência, esclareço que seu simples requerimento não garante o deferimento. O contribuinte deve formulá-lo na peça de impugnação, expondo os motivos que justificam sua realização e apresentando os quesitos a serem respondidos:

Decreto nº 70.235/72

Art. 16. A impugnação mencionará:

IV - As diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

Pedidos genéricos, formulados sem a devida observância dos requisitos previstos no inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, serão considerados não formulados. A esse respeito, destaco o acórdão nº 1302-006.321 de relatoria do Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega:

Por outro lado, a atuação de ofício por parte da autoridade julgadora ao determinar a realização de diligências que entender necessárias nos termos do artigo 29 do Decreto nº 70.235/72 tem por escopo a complementação ou obtenção de esclarecimentos sobre as provas que já foram trazidas aos autos pelo próprio sujeito passivo, restando-se concluir, **portanto, que, mesmo em observância ao princípio da verdade material, a autoridade julgadora não poderá substituir os sujeitos da relação e invocar para si a responsabilidade no que diz com a produção probatória, quer seja porque o sujeito passivo deixou completamente de fazê-lo, quer seja porque o fez de forma insuficiente, haja vista que caberá ao próprio interessado comprovar os fatos que tenha alegado.**

Em razão desse contexto, julgo que a decisão recorrida fez a escolha correta ao indeferir a diligência solicitada, visto que o contribuinte a fez de maneira genérica, sem apresentar os quesitos essenciais. Acredito, ainda, que a diligência requerida seja dispensável, pois os documentos e fatos constantes dos autos já permitem a formação do convencimento.

Portanto, mantenho o indeferimento do pedido de diligência por sua formulação genérica, sem apresentação dos quesitos, e deixo de determiná-la de ofício, pois os documentos constantes dos autos bastam para firmar minha convicção sobre o caso.

Preliminar - Nulidade do lançamento por Iliquidez, incerteza e inexigibilidade da autuação:

O Recorrente sustenta ainda que, em razão dos vários argumentos apresentados, o lançamento fiscal seria nulo por ausência dos atributos de certeza, liquidez e exigibilidade.

De acordo com o art. 142 do CTN, o lançamento tributário é o procedimento administrativo realizado pela autoridade competente para verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determinar a base de cálculo, quantificar o tributo devido, identificar o sujeito passivo e, quando necessário, aplicação da penalidade correspondente.

A certeza do lançamento fiscal decorre da clara definição da obrigação tributária e da identificação precisa dos sujeitos na relação jurídica. Esse requisito está devidamente atendido no auto de infração, que especifica de forma objetiva a exigência da contribuição previdenciária patronal sobre a folha de pagamento do Recorrente, em razão de sua exclusão do Simples Nacional.

A liquidez do crédito tributário, por sua vez, está relacionada à determinação exata do valor devido. No caso em questão, esse requisito também foi plenamente atendido, uma vez que o montante já foi apurado, totalizando R\$ 710.624,48 (setecentos e dez mil, seiscentos e vinte e quatro reais e quarenta e oito centavos):

Valor Principal	R\$ 256.237,36
Juros	R\$ 70.030,99
Multa	R\$ 384.356,13
Total	R\$ 710.624,48

No que se refere à exigibilidade, esta representa a prerrogativa da Fazenda Pública de exigir o pagamento do crédito tributário. Em função do efeito suspensivo previsto no inciso III do art. 151 do CTN, tal exigibilidade só se efetiva após a conclusão do Processo Administrativo Fiscal.

Como se verifica, o lançamento fiscal não apresenta qualquer vício. Tendo sido afastados todos os argumentos preliminares do Recorrente, inexistente motivo para acolher a alegação de nulidade.

Mérito - Inconstitucionalidade do Fator Acidentário de Prevenção:

Sustenta o Recorrente que a flexibilização da alíquota da contribuição social destinada ao financiamento da aposentadoria especial e dos benefícios decorrentes dos riscos ambientais do trabalho por meio do Fator Acidentário de Prevenção, afronta preceitos constitucionais.

Nos termos da Súmula CARF nº 2, este Conselheiro não possui competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da norma tributária que serviu de fundamento para o lançamento. Dito isso, esclareço que:

A alíquota do Risco Ambiental do Trabalho – RAT é fixada conforme o grau de risco da atividade econômica preponderante da empresa: 1% se a atividade é de risco mínimo; 2% se de risco médio e de 3% se de risco grave.

O FAP é um multiplicador variável, que pode oscilar entre cinquenta centésimos (0,5000) a dois inteiros (2,0000), aplicado sobre a alíquota do RAT da empresa, conforme seu desempenho na prevenção de acidentes de trabalho.

A sua criação viabilizou a modulação das alíquotas do RAT, pois funciona como um coeficiente de ajuste. O enquadramento geral ocorre conforme a atividade econômica da empresa (RAT), enquanto o enquadramento individual é definido pelo FAP, que dimensiona a sinistralidade de cada estabelecimento.

Ao contrário do alegado pelo Recorrente, a legalidade e a constitucionalidade da legislação que instituiu o FAP já foram decididas pelo STF no Tema 554, que fixou a seguinte tese:

O Fator Acidentário de Prevenção (FAP), previsto no art. 10 da Lei nº 10.666/2003, nos moldes do regulamento promovido pelo Decreto 3.048/99 (RPS) atende ao princípio da legalidade tributária (art. 150, I, CRFB/88).

Conforme destacado pelo Min. Luiz Fux no julgamento do RE 677.725: o FAP objetiva individualizar a contribuição da empresa em relação à sua categoria econômica, aliando uma finalidade extrafiscal ao ideal de justiça, concedendo ao RAT contornos de pessoalidade.

A Previdência Social publica anualmente o resultado do processamento do Fator Acidental de Prevenção atribuído a cada empresa de forma individualizada, com vigência para o ano, com base em informações processadas nos dois anos anteriores.

A análise da metodologia de cálculo do FAP não compete a este Conselho, devendo eventuais questionamentos serem dirigidos ao Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS):

Lei Federal nº 8.213/1991

Art. 126. Compete ao Conselho de Recursos da Previdência Social julgar, entre outras demandas, na forma do regulamento: [...]

II - Contestações e recursos relativos à atribuição, pelo Ministério da Economia, do Fator Acidentário de Prevenção aos estabelecimentos das empresas;

Cabe a este Conselheiro apenas verificar se os percentuais estabelecidos na legislação foram observados pela autoridade fiscal no momento da fiscalização.

A atividade preponderante do Recorrente – fabricação de outras máquinas e equipamentos de uso geral não especificados anteriormente, peças e acessórios (CNAE 28.29-1-99) – está classificada como de risco alto, sujeita à alíquota de 3% para o cálculo do RAT, nos termos do Decreto nº 6.957/2009, vigente à época.

O percentual mencionado foi corretamente aplicado pelo agente no lançamento fiscal, conforme pode ser verificado nos demonstrativos de débito às fls. 12/18 do processo administrativo. Para ilustrar, colaciono o cálculo correspondente a uma competência:

Estabelecimento: 03.532.979/0001-37						
Comp: 01/2010		Lev.: FP - FOLHA DE PAGAMENTO E GFIP		FAP: 1,0000		CNAE Fiscal: 2829199
				Terceiros:		Multa: 150,00%
BASE DE CÁLCULO:		03 BC C.Ind/Adm/Aut	3.416,54			
		01 SC Empreg/avulso	57.748,85			
RUBRICAS	ALIQUOTA	APURADO	CRÉDITOS	DEDUÇÕES	LÍQUIDO	
12 Empresa	20,0000	11.549,77	8.225,62		3.324,15	
13 Sal/rat	3,0000	1.732,47			1.732,47	
14 C.ind/adm/au20,0000		683,31			683,31	
TOTAL LÍQUIDO					5.739,93	
				JUROS	2.316,06	
				MULTA	8.609,90	
				TOTAL	16.665,89	

Conforme pode ser observado ainda na imagem anexada, a autoridade fiscal atribuiu 1,0000 ao FAP do Recorrente, o que torna a discussão sobre esse tema irrelevante, pois o fator, neste caso, é neutro não impactando o percentual do RAT.

Destaco, que a fração da arrecadação unificada direcionada à Previdência Social, identificada como "CPP" nos anexos da LC nº 123/2006, foi regularmente declarada em DASN e PGDAS e considerada pela fiscalização para abatimento das contribuições apuradas, conforme evidenciado na planilha "Valores Declarados ao SINAC" e no relatório RADA.

À luz do exposto, rejeito igualmente o argumento apresentado pelo contribuinte.

Mérito - Exclusão das verbas de natureza não-remuneratória:

Prosseguindo na análise do recurso voluntário, observo que o Recorrente pleiteia a exclusão das seguintes verbas da base de cálculo das contribuições previdenciárias:

- Aviso prévio indenizado;
- Férias indenizadas;
- Terço constitucional de férias;
- Auxílio-doença e Auxílio-acidente;
- Cessão de veículo e combustível;
- Seguro de vida em grupo;
- Auxílio-creche;
- Hora-extra;
- Insalubridade;
- Periculosidade;
- Salário-maternidade;
- Décimo terceiro salário.

- Abono de férias;
- Vale-alimentação;
- Vale-transporte;

Sobre o tema, lembro que ao julgar o RE nº 565.160/SC (Tema 20), o STF firmou a tese de que as contribuições previdenciárias incidem sobre os ganhos habituais do empregado:

Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, apreciando o tema 20 da repercussão geral, conheceu do recurso extraordinário e negou-lhe provimento, fixando a seguinte tese: "a contribuição social a cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do empregado, quer anteriores ou posteriores à Emenda Constitucional nº 20/1998".

De maneira objetiva, o STF fixou o entendimento de que a contribuição previdenciária do empregador deve abranger a parcela da remuneração dos funcionários que se destina a retribuir o trabalho de modo habitual, independentemente de quando tenham sido adquiridos, seja antes ou após a Emenda Constitucional nº 20/1998.

Embora, em teoria, o Recorrente tenha razão ao pleitear a exclusão das verbas de natureza não-remuneratória ou indenizatórias, a análise detalhada da impugnação e do recurso voluntário revela que nenhum documento comprobatório foi anexado aos autos para sustentar essa alegação. O contribuinte limitou-se a apresentar atos constitutivos da empresa, documentos pessoais do sócio e procuração, deixando de demonstrar que tais verbas foram incluídas na base de cálculo das contribuições.

Como mencionado ao longo deste voto, no âmbito do Contencioso Tributário, a Fazenda Pública deve comprovar a ocorrência do fato gerador que dá origem à obrigação tributária, ao passo que o contribuinte incumbe demonstrar fatos que possam extinguir ou modificar essa relação jurídica.

O lançamento fiscal em análise fundamentou-se nos dados constantes das GFIP's enviadas pelo próprio contribuinte, conforme registrado na fl. 43 dos autos. Diante disso, era seu o ônus de verificar a correspondência entre a última declaração e os dados utilizados pela fiscalização, bem como demonstrar, se aplicável, qualquer inconsistência passível de correção, instruindo o pedido com os elementos necessários:

Decreto Federal nº 70.235/72

Art. 16. A impugnação mencionará: [...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) Fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

- b) Refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) Destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

No campo do Contencioso Tributário, a mera alegação de um fato não basta; é essencial que seja devidamente comprovado. Logo, competia ao Recorrente demonstrar, de forma clara e inequívoca, que as verbas listadas foram indevidamente incluídas na base de cálculo das contribuições.

Tal comprovação poderia ter sido realizada por meio de documentos como folhas de pagamento, termos de rescisão, recibos de férias ou até mesmo reclamações trabalhistas. No entanto, nenhuma dessas provas foi apresentada, comprometendo a consistência de sua argumentação.

Sobre esse ponto, destaco o acórdão nº 3302-007.946, relatado pelo Conselheiro Vinícius Guimarães:

VERDADE MATERIAL. ÔNUS DA PROVA. As alegações de verdade material devem ser acompanhadas dos respectivos elementos de prova. O ônus da prova é de quem alega. A busca da verdade material não se presta a suprir a inércia do sujeito passivo que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do crédito alegado. **A busca pela verdade material não representa remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova, nem pode se dar às custas de regras jurídicas que servem, em última instância, à concretização de princípios importantes do sistema jurídico.**

Com base no exposto, rejeito o argumento do contribuinte, por não ter sido devidamente fundamentado com provas.

Mérito - Da multa qualificada de 150%:

Por último, o contribuinte argumenta que a sanção de 150% imposta pela fiscalização sobre o tributo não recolhido extrapola os limites da razoabilidade e proporcionalidade, assumindo, a seu ver, um viés confiscatório.

Como já mencionado, esta instância julgadora não tem competência para avaliar a inconstitucionalidade das normas, pois essa matéria está reservada ao Poder Judiciário, tendo em vista a presunção de constitucionalidade das leis:

Decreto Federal nº 70.235/72

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Entretanto, a questão relacionada à multa qualificada exige uma abordagem sob uma perspectiva diferente: a individualização e tipificação da conduta do Recorrente.

A multa qualificada de ofício, com a alíquota de 150%, estabelecida no § 1º, art. 44, da Lei nº 9.430/1996, surge como uma forma agravada da multa de ofício comum, que tem uma alíquota de 75%. A imposição dessa penalidade qualificada depende da comprovação da ocorrência de crimes de sonegação, fraude ou conluio, conforme estabelecido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Cada tipo penal possui uma definição jurídica própria e exige a comprovação de elementos específicos pela autoridade fiscal. Portanto, a simples alegação genérica de dolo não basta para justificar a qualificação da multa, sendo essencial a individualização e tipificação da conduta de cada contribuinte por parte da autoridade fiscal.

Digo isso porque as razões que fundamentam a multa qualificada são independentes das justificativas para a exigência do tributo e da multa de ofício simples, o que garante ao sujeito passivo plena compreensão dos motivos da qualificadora e a possibilidade de exercer sua defesa de maneira eficaz.

Embora o crédito tributário decorra de um ato da Administração Pública e tenha presunção de legitimidade e veracidade, tal presunção não dispensa a fiscalização de demonstrar, de maneira individualizada, a conduta tipificada do contribuinte que justifique a aplicação da multa qualificada.

A interposição de pessoa, conforme o Ato Declaratório Executivo DRF/JOI nº 39/2014, foi utilizada como fundamento para a exclusão do Simples Nacional. O mesmo fundamento foi empregado para justificar o lançamento complementar das contribuições previdenciárias, resultando na aplicação da multa de ofício. A repetição desse fundamento, agora para justificar a multa qualificada, configura uma dupla sanção pelo mesmo ato.

Para evitar essa dupla penalização, a autoridade julgadora deve ir além, demonstrando que a conduta dos contribuintes se enquadra especificamente nos ilícitos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, comprovando a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio.

Esse ônus, no entanto, não foi cumprido pela autoridade fiscal, que deixou de individualizar as condutas atribuídas aos autuados, tampouco tipificou de forma concreta as ações

nos ilícitos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Limitou-se, em vez disso, a mencionar de maneira abstrata que a multa foi qualificada.

Quando a autoridade fiscal não especifica a conduta dolosa, a majoração da multa para 150% se torna ilegítima. Nesse caso, a penalidade deve ser reduzida ao percentual padrão de 75%, aplicável às infrações comuns, conforme o artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Em relação a este tema, destaco o acórdão nº 202-010.558, proferido pela Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sob a relatoria do Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Exercício: 2008, 2009, 2010 MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INESPECIFICIDADE. DEVER DE COMPROVAÇÃO DA CONDUTA. A falta de especificação de qual tipo tributário cometeu o contribuinte (fraude, sonegação ou conluio) e a não comprovação de ação ou omissão dolosa exigem o cancelamento da qualificação da multa de ofício e demandam sua redação ao patamar legal de 75%.

Como se nota, a simples indicação de dolo genérico não justifica a aplicação da multa qualificada. É imprescindível que o agente fiscal indique qual dos ilícitos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 foi cometido por cada autuado, por ser ônus do órgão lançador. Caso assim não fosse, todas as autuações fiscais seriam automaticamente qualificadas com essa penalidade de 150%, o que não condiz com a legislação vigente.

Em face desse contexto, acolho parcialmente o recurso voluntário, determinando o afastamento da multa qualificada e ajustando a multa de ofício ao percentual legal de 75%.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, encaminho meu voto no sentido de:

- i) Afastar a preliminar de nulidade em virtude da suspensão da sua exclusão do Simples Nacional, nos termos da Súmula CARF nº 77;
- ii) Afastar a preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa, pois a ausência da relação de empregados não causou prejuízo ao Recorrente;
- iii) Afastar a preliminar de nulidade por indeferimento de diligência fiscal, pois o pedido foi genérico e não atendeu aos requisitos do art. 16, IV, do Decreto nº 70.235/72;

- iv)** Afastar a preliminar nulidade do lançamento por iliquidez, incerteza e inexigibilidade, pois não há qualquer vício no auto de infração;
- v)** Negar conhecimento ao recurso voluntário quanto à inconstitucionalidade do Fator Acidentário de Prevenção, por falta de competência deste Conselheiro para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da norma tributária que serviu de fundamento para o lançamento, conforme Súmula CARF nº 2;
- vi)** Negar o pedido de exclusão das verbas de natureza não-remuneratória, pois o contribuinte não comprovou sua inclusão indevida na base de cálculo das contribuições;
- vii)** Acolher parcialmente o recurso voluntário, determinando o afastamento da multa qualificada, por falta de individualização e tipificação das condutas de cada autuado, reduzindo a multa de ofício ao percentual legal de 75%.

Assinado Digitalmente

Renato Rodrigues Gomes

Conselheiro Relator