



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10920.725405/2020-88
ACÓRDÃO	1301-008.405 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SANTOS PANIFICACAO E ALIMENTOS CONGELADOS EIRELI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL. GILRAT. BASES INFORMADAS EM GFIP. ALEGAÇÃO GENÉRICA DE VERBAS NÃO REMUNERATÓRIAS. AUSÊNCIA DE INDIVIDUALIZAÇÃO E PROVA.

Não se excluem valores da base de cálculo quando a recorrente apenas enumera rubricas abstratamente controvertidas, sem identificar competências, empregados e quantias, demonstrar sua inclusão nas GFIP utilizadas no lançamento ou apresentar conciliação com a folha de pagamento e a escrituração.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. GRUPO ECONÔMICO DE FATO. INTERESSE COMUM. PARTICIPAÇÃO NA SITUAÇÃO CONSTITUTIVA DOS FATOS GERADORES. ART. 124, I, DO CTN. ART. 30, IX, DA LEI Nº 8.212/1991.

Comprovado que a responsável solidária concentrava o faturamento, beneficiava-se da mão de obra formalmente alocada na contribuinte e financiava a estrutura de pessoal mantida pela optante do Simples Nacional, resta configurada participação material no arranjo que produziu as obrigações previdenciárias, e não mero interesse econômico reflexo.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS. DIVISÃO ARTIFICIAL DE RECEITAS E MÃO DE OBRA. FRAUDE DEMONSTRADA. MANUTENÇÃO DA QUALIFICAÇÃO.

Mantido o reconhecimento de que a pessoa jurídica foi constituída mediante interpostas pessoas e utilizada para concentrar a folha de salários de empreendimento único, com o propósito de conservar indevidamente o tratamento do Simples Nacional e reduzir as

contribuições incidentes, resta demonstrado expediente doloso adicional ao mero inadimplemento, suficiente para qualificar a multa de ofício.

MULTA QUALIFICADA. PERCENTUAL. LEI SUPERVENIENTE MAIS BENÉFICA. AUSÊNCIA DE REINCIDÊNCIA. REDUÇÃO DE 150% PARA 100%. ART. 106, II, “C”, DO CTN. ART. 44, § 1º, VI, DA LEI Nº 9.430/1996. TEMA Nº 863 DO STF.

Aplica-se ao processo ainda não definitivamente julgado a penalidade superveniente menos severa. Ausente reincidência, a multa qualificada deve ser reduzida de 150% para 100%.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios calculados pela taxa SELIC sobre o valor correspondente à multa de ofício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em (i) conhecer parcialmente o recurso de SANTOS PANIFICAÇÃO E ALIMENTOS CONGELADOS EIRELI, deixando de conhecer das razões destinadas a rediscutir a validade e os efeitos do Ato Declaratório Executivo de exclusão do Simples Nacional e da insurgência deduzida em nome da responsável solidária; e, na parte conhecida, em lhe negar provimento; e (ii) conhecer parcialmente o recurso de SR PÃO PANIFICAÇÃO E ALIMENTOS CONGELADOS LTDA., deixando de conhecer as razões destinadas exclusivamente a rediscutir a validade e os efeitos do referido Ato Declaratório Executivo de exclusão do Simples Nacional; e, na parte conhecida, em lhe negar provimento. Decidiu-se quanto aos recursos, por unanimidade de votos, que o percentual da multa qualificada será reduzido de 150% para 100%, nos termos do inc. VI do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação que lhe deu o art. 8º da Lei nº 14.689, de 2023, nos termos da alínea “c” do inc. II do art. 106 do Código Tributário Nacional.

Assinado Digitalmente

Eduarda Lacerda Kanieski – Relatora

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Gustavo de Oliveira Machado, Iagaro Jung Martins, Rafael Taranto Malheiros, Eduarda Lacerda Kanieski, Jose Eduardo Dornelas Souza e Luis Angelo Carneiro Baptista.

RELATÓRIO

Trata-se de recursos voluntários interpostos por SANTOS PANIFICAÇÃO E ALIMENTOS CONGELADOS EIRELI, e por SR PÃO PANIFICAÇÃO E ALIMENTOS CONGELADOS LTDA., responsável solidária, contra o Acórdão nº 109-007.609, proferido pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento 09, que julgou improcedentes as impugnações, manteve o crédito tributário e preservou a sujeição passiva solidária.

1. DO LANÇAMENTO

O procedimento fiscal abrangeu o período de 1º de janeiro de 2017 a 31 de dezembro de 2019, incluídas as competências relativas ao décimo terceiro salário, e resultou na constituição da contribuição previdenciária patronal e da contribuição para financiamento dos benefícios decorrentes dos riscos ambientais do trabalho — GILRAT.

Segundo o Relatório Fiscal de e-fls. 20/37, SANTOS PANIFICAÇÃO declarava-se optante pelo Simples Nacional e, nessa condição, não recolheu separadamente as contribuições patronais exigidas. No curso da fiscalização, foi expedido o Ato Declaratório Executivo DRF/FNS nº 207, de 11 de novembro de 2020, objeto do processo nº 10340.720247/2020-09, que a excluiu de ofício do regime simplificado, com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2017.

O lançamento ora examinado foi formalizado como decorrência daquela exclusão. A Fiscalização adotou as remunerações informadas nas GFIP apresentadas pela própria contribuinte: R\$ 7.449.030,21 relativos a segurados empregados e R\$ 48.600,00 relativos a contribuintes individuais. Aplicou a alíquota patronal de 20% e, quanto ao GILRAT, a alíquota de 3%, correspondente ao CNAE 1091-1/01 — fabricação de produtos de panificação industrial —, com Fator Acidentário de Prevenção igual a 1,0000.

O Relatório Fiscal também registrou a compensação de R\$ 97.079,23, correspondente aos valores recolhidos no Documento de Arrecadação do Simples Nacional a título de contribuição previdenciária patronal.

No Auto de Infração de e-fls. 3/19, foram constituídos R\$ 1.402.446,67 de contribuição patronal e R\$ 223.470,74 de GILRAT, totalizando R\$ 1.625.917,41 de principal. Foram acrescidos R\$ 2.438.875,95 de multa de ofício qualificada de 150% e R\$ 181.573,13 de juros de mora calculados até novembro de 2020, de modo que o crédito tributário totalizou R\$ 4.246.366,49.

A qualificação da penalidade foi fundamentada nos fatos apurados no processo de exclusão. A autoridade lançadora consignou que SANTOS PANIFICAÇÃO teria sido constituída mediante pessoas interpostas para permanecer formalmente no Simples Nacional depois da exclusão da empresa SR PÃO; que as duas sociedades formariam um único empreendimento econômico; e que teria ocorrido uma divisão artificial entre receitas e mão de obra.

O Relatório Fiscal destacou, entre outros elementos, a coincidência do local de funcionamento; os vínculos familiares e a atuação de Ruth Cristiane Grajauskas Santos; a concentração de aproximadamente cem empregados em SANTOS PANIFICAÇÃO, enquanto a SR PÃO mantinha número reduzido de empregados e concentrava praticamente todo o faturamento; a insuficiência das receitas da empregadora para suportar a própria folha; o patrimônio líquido negativo da contribuinte; e os sucessivos mútuos concedidos pela SR PÃO, cujo saldo alcançou R\$ 5.944.285,65 ao final de 2019.

A SR PÃO foi incluída no lançamento como responsável solidária. A Fiscalização invocou o interesse comum na situação constitutiva dos fatos geradores, nos termos do art. 124, I, do Código Tributário Nacional, e a integração de grupo econômico de fato, conforme o art. 30, IX, da Lei nº 8.212/1991.

2. DAS IMPUGNAÇÕES

SANTOS PANIFICAÇÃO e SR PÃO apresentaram impugnações próprias, juntadas, entre outras peças, às e-fls. 335/407 e 678/750. As defesas são substancialmente coincidentes.

As impugnantes sustentaram a autonomia jurídica, patrimonial, administrativa e operacional das empresas; a existência de estruturas, acessos, bens, contas, seguros e operações próprias; a administração efetiva por pessoas distintas; e o caráter temporário da procuração outorgada a Ruth Cristiane Grajauskas Santos.

Afirmaram que a autoridade fiscal se apoiara em presunções, não se desincumbira do ônus de comprovar a fraude e não demonstrara a existência de um único empreendimento econômico. Alegaram ter declarado regularmente empregados, remunerações, receitas e despesas, circunstância que afastaria o dolo e a multa qualificada.

Quanto à base de cálculo, defenderam a não incidência de contribuição previdenciária sobre auxílio-doença e auxílio-acidente, terço constitucional de férias, abono pecuniário, aviso-prévio indenizado e reflexos, horas extras, auxílio-creche ou educação, vale-alimentação e vale-transporte. Pediram, por consequência, o afastamento do GILRAT sobre essas mesmas parcelas. Também contestaram a incidência da taxa SELIC sobre a multa de ofício.

Ao final, requereram o cancelamento do Auto de Infração ou, subsidiariamente, a revisão dos valores lançados.

3. DA DECISÃO RECORRIDA

Por meio do Acórdão nº 109-007.609, de 27 de julho de 2021, a 7ª Turma da DRJ09 julgou as impugnações improcedentes, manteve o crédito tributário e confirmou a responsabilidade solidária da SR PÃO.

A decisão delimitou a lide, registrando que as matérias relativas à validade do ADE, à unicidade do empreendimento e à interposição de pessoas já haviam sido examinadas no processo específico de exclusão do Simples Nacional, também mantido em primeira instância.

Quanto às bases de cálculo, a DRJ consignou que a Fiscalização utilizara os valores informados pela própria contribuinte em GFIP. As impugnantes não individualizaram as rubricas supostamente indevidas nem apresentaram folhas de pagamento, escrituração e conciliação capazes de demonstrar que alguma das parcelas enumeradas estava efetivamente contida nos montantes lançados.

A qualificação da multa foi mantida porque o conjunto de elementos indicaria planejamento abusivo destinado a apresentar formalmente dois empreendimentos quando, materialmente, haveria apenas um, com o propósito de conservar indevidamente a tributação pelo Simples Nacional e reduzir as contribuições sobre a folha.

A responsabilidade solidária foi confirmada em razão da participação da SR PÃO no empreendimento único, da confusão de recursos humanos e patrimoniais e da alocação da maior

parte dos empregados na pessoa jurídica formalmente submetida ao Simples Nacional. Por fim, a DRJ aplicou a Súmula CARF nº 108 para manter os juros de mora sobre a multa de ofício.

4. DOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS

As duas interessadas foram cientificadas do acórdão recorrido em 13 de agosto de 2021, conforme os avisos de recebimento de e-fls. 785/786. SANTOS PANIFICAÇÃO apresentou recurso voluntário às e-fls. 790/858, e SR PÃO, às e-fls. 861/929, ambos em 13 de setembro de 2021.

Os recursos reproduzem, com pequenas adaptações quanto à identificação da recorrente, as mesmas razões. Reiteram a autonomia das sociedades, a inexistência de grupo econômico de fato ou de pessoas interpostas, a administração independente, a regularidade documental e a insuficiência da prova fiscal. Insistem na inexistência de fraude e na invalidade da exclusão retroativa do Simples Nacional.

No que se refere ao lançamento, defendem que a entrega de GFIP, balancetes e demais declarações impediria a qualificação da multa; renovam as alegações de não incidência sobre as verbas anteriormente enumeradas e sobre o GILRAT correspondente; e contestam os juros de mora incidentes sobre a penalidade.

Ao final, requerem a declaração de nulidade do Auto de Infração e o cancelamento da multa aplicada.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Eduarda Lacerda Kanieski**, Relatora

1 ADMISSIBILIDADE

Os recursos foram apresentados no prazo de trinta dias e estão subscritos por advogados regularmente constituídos. Presentes, portanto, os pressupostos extrínsecos de admissibilidade.

Com efeito, a validade da exclusão de SANTOS PANIFICAÇÃO do Simples Nacional é discutida no processo nº 10340.720247/2020-09, que dispõe de impugnação, decisão e recurso próprios.

Por isso, não conheço, em ambos os recursos, das razões destinadas exclusivamente a rediscutir a validade, o termo inicial ou o prazo dos efeitos da exclusão. As alegações relativas à autonomia das sociedades e à unidade do empreendimento serão examinadas neste processo apenas na medida necessária ao julgamento da multa qualificada e, no recurso da SR PÃO, de sua própria responsabilidade solidária.

Há ainda uma distinção de legitimidade. SANTOS PANIFICAÇÃO, na qualidade de contribuinte, não possui legitimidade para defender direito processual próprio da pessoa jurídica indicada como responsável. Aplica-se a Súmula CARF nº 172:

A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado.

Assim, não conheço do recurso de SANTOS PANIFICAÇÃO na parte em que possa ser compreendido como pedido de afastamento da responsabilidade atribuída à SR PÃO. Esta última, por sua vez, apresentou impugnação e recurso próprios e tem plena legitimidade para discutir tanto a existência do crédito quanto a sua inclusão no polo passivo.

Conheço dos dois recursos quanto às matérias próprias do lançamento: subsistência das contribuições patronais e do GILRAT; composição de suas bases; qualificação e percentual da multa; e juros de mora. Conheço também do recurso da SR PÃO quanto à responsabilidade solidária.

2 DO MÉRITO

2.1 DA SUBSISTÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PATRONAIS E DO GILRAT

O art. 32 da Lei Complementar nº 123/2006 determina que as microempresas e empresas de pequeno porte excluídas do Simples Nacional se submetam, a partir do período em que se produzirem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

Mantida a exclusão desde 1º de janeiro de 2017, desaparece, para todo o período fiscalizado, o pressuposto que dispensava SANTOS PANIFICAÇÃO do recolhimento separado da contribuição previdenciária patronal abrangida pelo regime simplificado. Passam a incidir as regras do art. 22, I a III, da Lei nº 8.212/1991, inclusive a contribuição de 20% sobre as remunerações de empregados e contribuintes individuais e o GILRAT correspondente à atividade preponderante.

A Fiscalização considerou as remunerações declaradas pela própria contribuinte em GFIP, aplicou o grau de risco de 3% correspondente ao CNAE informado e adotou FAP neutro de 1,0000, em razão da inexistência de fator próprio enquanto a pessoa jurídica figurava como optante do Simples. Também deduziu os valores de contribuição previdenciária patronal recolhidos no DAS, no montante de R\$ 97.079,23.

Os recursos não indicam erro específico nas competências, no número de segurados, nos valores atribuídos a contribuintes individuais, no enquadramento da atividade preponderante, no grau de risco, no FAP ou na compensação realizada. Mantida a exclusão, o lançamento decorrente subsiste.

2.2 DA ALEGAÇÃO DE INCLUSÃO DE VERBAS NÃO REMUNERATÓRIAS

As recorrentes enumeram diversas parcelas que, em tese, poderiam estar total ou parcialmente excluídas do salário-de-contribuição. A controvérsia concreta, contudo, não se resolve pela afirmação abstrata da natureza jurídica de auxílio-doença, auxílio-acidente, terço de férias, abono pecuniário, aviso-prévio, horas extras, auxílio-creche ou educação, vale-alimentação e vale-transporte.

O lançamento não foi construído a partir da identificação, pela Fiscalização, dessas rubricas. Ele tomou como base as remunerações mensais informadas pela própria contribuinte em GFIP. Para afastar qualquer parcela, seria necessário demonstrar, competência por competência, que determinado valor foi incluído na GFIP, identificar a rubrica correspondente, comprovar o pagamento e sua natureza e reconciliar o ajuste pretendido com a folha e a escrituração.

Nada disso foi apresentado. As recorrentes não apontam um único lançamento individual, empregado, competência ou quantia a excluir. Tampouco fornecem memória de cálculo alternativa. Os documentos juntados para sustentar a autonomia operacional das sociedades — fotografias, notas fiscais, registros de veículos, seguros, comunicações e

documentos societários — não comprovam a presença das verbas enumeradas na base das contribuições.

Portanto, nego provimento aos recursos quanto a essa matéria.

2.3 DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DA SR PÃO

A mera existência de grupo econômico, de vínculos familiares, de sócios relacionados ou de operações comerciais entre empresas não basta, isoladamente, para configurar o interesse comum de que trata o art. 124, I, do Código Tributário Nacional. É necessário demonstrar participação conjunta na situação que constitui o fato gerador ou atuação coordenada no arranjo que produziu a obrigação tributária.

No caso concreto, entretanto, a responsabilidade da SR PÃO não decorre de mera associação subjetiva. Na premissa fática mantida pelo Colegiado no Processo nº 10340.720247/2020-09, as sociedades integravam um empreendimento operacionalmente único: a força de trabalho estava concentrada em SANTOS PANIFICAÇÃO, formalmente optante pelo Simples Nacional, enquanto a SR PÃO concentrava quase todo o faturamento; os custos da folha da empregadora superavam suas receitas; e a SR PÃO financiava continuamente essa estrutura por mútuos que alcançaram saldo de R\$ 5.944.285,65 ao final de 2019.

Esses elementos revelam que a SR PÃO não era terceira estranha aos fatos geradores. Ela se beneficiava diretamente do trabalho remunerado formalmente alocado na contribuinte, fornecia os recursos necessários à manutenção dessa mão de obra e participava da divisão operacional pela qual a folha e as receitas eram reconhecidas em pessoas jurídicas distintas.

Há, portanto, interesse jurídico comum na situação constitutiva das contribuições, na forma do art. 124, I, do CTN, e não apenas interesse econômico reflexo. A conclusão é reforçada pelo art. 30, IX, da Lei nº 8.212/1991, segundo o qual as empresas integrantes de grupo econômico de qualquer natureza respondem solidariamente pelas obrigações decorrentes daquela lei.

A autonomia formal dos CNPJ, a titularidade própria de veículos, contas ou contratos e a emissão individual de documentos fiscais não desfazem a participação material

identificada. A responsabilidade também não depende da extinção ou da declaração de inaptidão das personalidades jurídicas, pois a solidariedade preserva a individualidade dos sujeitos passivos e apenas permite a exigência integral do crédito de qualquer dos coobrigados.

Assim, nego provimento ao recurso da SR PÃO quanto à responsabilidade solidária.

2.4 DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

À época do lançamento, o art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996 determinava a duplicação da multa ordinária de 75% quando caracterizadas as hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. A qualificação exigia ação ou omissão dolosa voltada a impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador ou das condições pessoais do contribuinte, a alterar as características essenciais do fato gerador para reduzir ou diferir o tributo, ou ajuste doloso entre pessoas com essa finalidade.

O simples inadimplemento, a omissão isolada de receitas ou uma inexatidão declaratória não bastam para qualificar a penalidade. É indispensável identificar e provar o elemento doloso e o expediente empregado, conforme a Súmula CARF nº 14.

No caso, porém, a qualificação não foi fundamentada apenas na ausência de recolhimento. No julgamento do Processo nº 10340.720247/2020-09, o Colegiado manteve o reconhecimento de arranjo deliberado e prolongado: constituição da contribuinte mediante pessoas interpostas; concentração da folha na pessoa jurídica formalmente optante pelo Simples Nacional; concentração das receitas na SR PÃO; comunhão operacional e administrativa; e financiamento continuado da empregadora pela empresa que concentrava o faturamento.

O mecanismo modificou artificialmente as condições pessoais relevantes à incidência, atribuindo à optante do regime favorecido a condição formal de empregadora da força de trabalho utilizada no empreendimento. Sua finalidade tributária específica era evitar as contribuições patronais e o GILRAT incidentes sobre a folha.

A entrega de GFIP e a escrituração dos mútuos não eliminam o dolo. Esses registros exteriorizam partes do arranjo formal, mas não afastam a conclusão, extraída do conjunto probatório, de que a separação entre receitas e mão de obra foi estruturada para conservar indevidamente o tratamento tributário do Simples Nacional.

Subsiste, assim, a qualificação da multa com fundamento no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, combinado com os arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964.

O percentual, contudo, deve ser reduzido. A Lei nº 14.689/2023 conferiu nova redação ao art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996 e estabeleceu a multa qualificada em **100%** do tributo, reservando o percentual de 150% à hipótese de reincidência legalmente caracterizada. Não há, neste processo, imputação ou prova de reincidência nos termos da legislação superveniente.

Nesses termos, dou parcial provimento aos recursos para reduzir a multa de ofício qualificada de 150% para 100%.

2.5 DOS JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

A matéria está integralmente resolvida pela Súmula CARF nº 108, de observância obrigatória:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Não cabe ao Colegiado afastar enunciado vinculante.

Portanto, nego provimento aos recursos quanto a esta matéria, devendo os juros incidir sobre a multa recalculada no percentual de 100%.

3 CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por (i) conhecer parcialmente o recurso de SANTOS PANIFICAÇÃO E ALIMENTOS CONGELADOS EIRELI, deixando de conhecer das razões destinadas a rediscutir a validade e os efeitos do Ato Declaratório Executivo de exclusão do Simples Nacional e da insurgência deduzida em nome da responsável solidária; e, na parte conhecida, em lhe negar provimento; e (ii) conhecer parcialmente o recurso de SR PÃO PANIFICAÇÃO E ALIMENTOS CONGELADOS LTDA., deixando de conhecer as razões destinadas exclusivamente a rediscutir a validade e os efeitos do referido Ato Declaratório Executivo de exclusão do Simples Nacional; e, na parte conhecida, em lhe negar provimento.

O percentual da multa qualificada deverá ser reduzido de 150% para 100%, nos termos do inc. VI do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação que lhe deu o art. 8º da

Lei nº 14.689, de 2023, nos termos da alínea “c” do inc. II do art. 106 do Código Tributário Nacional.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Eduarda Lacerda Kanieski