



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10980.724961/2018-16
ACÓRDÃO	2102-003.504 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GENESY - VIGILÂNCIA E SEGURANÇA PATRIMONIAL EIRELI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2016

LANÇAMENTO FISCAL. PLURALIDADE DE SUJEITOS PASSIVOS. RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. FALTA DE IMPUGNAÇÃO. RECURSO VOLUNTÁRIO. PRECLUSÃO.

A falta de impugnação por parte do sujeito passivo arrolado como responsável solidário acarreta como efeito a sua revelia e, conseqüentemente, a preclusão do direito de interpor recurso voluntário em face da decisão de primeira instância.

IMPUGNAÇÃO. RECURSO VOLUNTÁRIO. CONTRIBUINTE. RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. LEGITIMIDADE. SÚMULA CARF Nº 172.

A impugnação tempestiva relativa ao crédito tributário apresentada por um dos autuados suspende a exigibilidade do crédito tributário em relação aos demais. Por outro lado, a empresa autuada, na condição de contribuinte, não possui legitimidade para questionar o vínculo de responsabilidade tributária imputada a seus sócios.

(Súmula CARF nº 172)

NULIDADE DO LANÇAMENTO. OBJETO DO PROCEDIMENTO FISCAL. EXTRAPOLAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Rejeita-se a alegação de nulidade do auto de infração quando os documentos instrutórios do processo administrativo confirmam que a execução do procedimento fiscal observou a legislação de regência.

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO PROCESSUAL DA SUA APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO.

A juntada da prova documental deve ocorrer no início da fase litigiosa, considerado o momento processual oportuno, sob pena de preclusão do

direito de fazê-lo. A legislação admite, excepcionalmente, a prova extemporânea em situações que justifiquem a apresentação posterior, desde que comprovadas nos autos.

DILIGÊNCIA. PRODUÇÃO DE PROVAS.

A diligência não é via que se destine a produzir provas de responsabilidade das partes, suprindo o encargo que lhes compete.

PROVA PERICIAL. INDEFERIMENTO. AVALIAÇÃO DO JULGADOR. NECESSIDADE E VIABILIDADE.

Como destinatário final da perícia, compete ao órgão julgador avaliar a prescindibilidade e viabilidade da produção da prova técnica. No processo administrativo fiscal, a realização do exame pericial não constitui um direito subjetivo do interessado.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2016

CONJUNTO PROBATÓRIO. PRESSUPOSTOS DE FATO E DE DIREITO.

Impõe-se a negativa de provimento ao recurso voluntário quando o recorrente deixa de apresentar prova capaz de infirmar os fundamentos da decisão recorrida e afastar os pressupostos de fato e de direito do lançamento.

FOLHAS DE PAGAMENTO. COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. ALEGAÇÃO DE INCLUSÃO DE PARCELAS NÃO INTEGRANTES. PROVA DOCUMENTAL. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

A prova compete a quem tem interesse em fazer prevalecer o fato afirmado no processo administrativo fiscal. Quando desacompanhada de prova documental, a mera alegação de inclusão de parcelas não revestidas de natureza remuneratória na base de cálculo do auto de infração é ineficaz para elidir o lançamento de ofício.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2016

ENTIDADES E FUNDOS. TERCEIROS. SALÁRIO-EDUCAÇÃO. INSTITUTO NACIONAL DE COLONIZAÇÃO E REFORMA AGRÁRIA (INCRA). SERVIÇO SOCIAL DO COMÉRCIO (SESC). SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM COMERCIAL (SENAC). SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS (SEBRAE).

As empresas cuja atividade é a prestação de serviços de vigilância e segurança patrimonial, enquadradas no FPAS 515, estão sujeitas às contribuições devidas ao Salário-Educação, Incra, Sesc, Senac e Sebrae, na forma da lei, apuradas com base nas remunerações mensais dos segurados empregados.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2016

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. FRAUDE. ELEMENTOS NORMATIVOS. INOCORRÊNCIA.

A fraude qualificadora da multa de ofício corresponde a uma conduta dolosa tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador ou alterar as suas características essenciais. A informação em GFIP, a título de retenção de 11%, em valores superiores àqueles destacados em notas fiscais de serviços, ou a declaração indevida de optante pelo Simples Nacional não permitem caracterizar as condutas da autuada como fraude, a partir dos elementos normativos específicos do art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964. A ausência de subsunção do fato à norma implica a desqualificação da multa de ofício, com redução ao patamar de 75%.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer dos recursos voluntários de Valdir Rodrigues Vieira e Steffani Pereira Dutra, arrolados como responsáveis tributários. Quanto ao recurso voluntário do contribuinte, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares. No mérito, por maioria de votos, dar parcial provimento para excluir a qualificadora da multa de ofício, com redução da penalidade ao patamar de 75%. Vencido o conselheiro José Márcio Bittes, que deu provimento em menor extensão para limitar a multa de ofício ao patamar de 100%, em face da legislação superveniente mais benéfica.

Assinado Digitalmente

Cleber Alex Friess – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros José Marcio Bittes, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Yendis Rodrigues Costa, André Barros de Moura (Substituto Integral) e Cleber Alex Friess (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 16-91.968, de 30/01/2020, prolatado pela 14ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (DRJ/SPO), cujo dispositivo considerou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo (fls. 2501/2546):

O acórdão está assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2016

ARGUIÇÃO DE NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA.

Se há no Auto de Infração a demonstração clara e precisa dos fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e ao contraditório, bem como a observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos moldes da legislação de regência, não há que se falar em vício insanável.

LEGALIDADE/CONSTITUCIONALIDADE.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação, ou deixar de observar lei, decreto ou ato normativo, sob fundamento de inconstitucionalidade/ilegalidade, cujo reconhecimento encontra-se na esfera de competência do Poder Judiciário.

PRODUÇÃO DE PROVAS. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS A apresentação de provas, inclusive provas documentais, no contencioso administrativo, deve ser feita juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento, salvo se fundamentado nas hipóteses expressamente previstas.

PROVA PERICIAL/DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

A realização de perícia/diligência será determinada pela autoridade julgadora de primeira instância, de ofício ou a pedido do impugnante, quando entendê-la necessária para a apreciação da matéria litigada. Sendo desnecessária, a perícia/diligência deve ser indeferida.

EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL. EFEITOS.

A partir do momento em que operados os efeitos da exclusão, a pessoa jurídica excluída do Simples Nacional se sujeita às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO. PREVISÃO EM LEGISLAÇÃO. ARGUIÇÃO DE VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DO NÃO CONFISCO, DA RAZOABILIDADE, DA PROPORCIONALIDADE E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. EXCLUSÃO OU REDUÇÃO DO VALOR. IMPOSSIBILIDADE.

Sempre que restar configurada a sonegação, a fraude ou o conluio, previstos 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, de 27 de dezembro de 1996, deverá ser duplicado. A alegação de que as multas são confiscatórias e violam os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da capacidade contributiva não pode ser discutida nesta esfera de julgamento, pois se tratam de exigências fundadas em normas às quais o julgador administrativo é vinculado, não lhe sendo permitido excluir ou reduzir o seu valor estabelecido na legislação.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A multa de ofício, porquanto parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2016

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.

A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço.

COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. ARGUIÇÃO DE INCLUSÃO DE VERBAS INDENIZATÓRIAS NOS LANÇAMENTOS. NÃO COMPROVAÇÃO.

Não merecem ser acolhidas as alegações formalizadas pelo sujeito passivo em relação a parcelas que considera indenizatórias, mas que não se encontram comprovadamente incluídas nas autuações. As alegações, apresentadas em impugnação, desacompanhadas de prova não produzem efeito em sede de processo administrativo fiscal, sendo insuficientes para elidir o lançamento de ofício.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2016

CONTRIBUIÇÃO PARA O INCRA. EMPRESAS URBANAS. LEGALIDADE.

Dada a sua natureza de contribuição especial de intervenção no domínio econômico, a contribuição social destinada ao INCRA não foi extinta pela Lei nº 8.212/91. Tal contribuição social ostenta caráter de universalidade e sua

incidência não está condicionada ao exercício da atividade rural, podendo ser exigida também do empregador urbano, conforme precedentes do STF e do STJ.

FNDE. SALÁRIO-EDUCAÇÃO. CONSTITUCIONALIDADE. LEI Nº 9.424/96.

O Salário-Educação previsto no art. 212, §5º, da Constituição Federal é devido pelas empresas e pelas entidades a elas equiparadas, com base na alíquota de 2,5% (dois e meio por cento) sobre o total de remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, assim definidos no art. 12, I da Lei nº 8.212/91. É constitucional a cobrança da contribuição do salário-educação, seja sob a Carta de 1969, seja sob a Constituição Federal de 1988, e no regime da Lei 9.424/96. STF Súmula nº 732- 26/11/2003.

SEBRAE. EXIGIBILIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO.

A contribuição social destinada ao SEBRAE tem natureza jurídica de contribuição de intervenção no domínio econômico, prescindindo de lei complementar para a sua criação, revelando-se constitucional, portanto, a sua instituição pelo § 3º do art. 8º da Lei 8.029/90, com a redação dada pelas Leis 8.154/90 e 10.668/2003, podendo ser exigidas de todas as empresas contribuintes do sistema SESI, SENAI, SESC, SENAC, e não somente das microempresas e das empresas de pequeno porte. Precedentes recentes do STF: RE 635.682 e RE 382.474, ambos de 2013.

SESC. SENAC. PRESTADORAS DE SERVIÇOS.

Conforme entendimento consolidado pelo STJ, as prestadoras de serviços que auferem lucros são, inequivocamente, estabelecimentos comerciais, quer por força do seu ato constitutivo, oportunidade em que elegeram o regime jurídico próprio a que pretendiam se submeter, quer em função da novel categorização desses estabelecimentos, à luz do conceito moderno de empresa. Desta forma estão sujeitas às contribuições destinadas ao SESC e SENAC.

Impugnação Improcedente

Extrai-se do Relatório Fiscal, e seus anexos, que a autoridade tributária lavrou 2 (dois) Autos de Infração (AI), relativos às competências de 01/2014 e 12/2016, inclusive décimo terceiro salário, nos quais são exigidas as contribuições previdenciárias patronais, correspondente à parte da empresa e ao GILRAT, e as contribuições devidas a terceiros – outras entidades e fundos (fls. 02/17, 18/41 e 44/59).

De acordo com o relato fiscal, no curso do procedimento de auditoria foram constatadas as seguintes infrações:

- (i) diferenças de remunerações de segurados empregados, apuradas a partir do confronto entre folhas de pagamento e valores declarados em Guia do Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), nas competências 01/2014, 04/2014, 06/2014 e 03/2015;

(ii) remunerações correspondentes às bases de cálculo extraídas das folhas de pagamento, não declaradas em GFIP, relativamente às competências de 12/2014 a 12/2016, exceto 03/2015; e

(iii) declaração em GFIP, a título de retenção de 11%, de valores superiores àqueles efetivamente destacados nas notas fiscais de serviços, nas competências 01/2014 a 11/2014.

No procedimento fiscal restou confirmado que a empresa auferiu os seguintes valores de receita bruta: ano 2014: R\$ 14.796.903,15; ano 2015: R\$ 15.598.558,58; e ano 2016: R\$ 17.275.121,35.

A empresa informou indevidamente em GFIP a opção pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), nas competências 12/2014 a 02/2015 e 04/2015 a 12/2016, inobstante o montante da receita bruta anual (Registro em GFIP: Código 2).

Com isso, a pessoa jurídica declarou a condição de devedora apenas das contribuições previdenciárias a cargo dos segurados empregados e, conseqüentemente, deixou de confessar e reconhecer integralmente a parte da empresa (item 6.3.4, do Relatório Fiscal).

Quanto aos meses de 01/2014 a 11/2014 e 03/2015, a pessoa jurídica declarou corretamente em GFIP a situação de “não optante pelo Simples Nacional” (Código 1). Contudo, nas competências 01/2014, 04/2014, 06/2014 e 03/2015, deixou de declarar a totalidade da base de cálculo das remunerações dos segurados empregados (item 6.4, do Relatório Fiscal).

Por último, a partir da conciliação do somatório mensal dos valores destacados nas notas fiscais de prestação de serviço, a título de retenção de 11%, e os valores em GFIP no campo “RET 11% - VALOR COMPENSADO”, a autoridade tributária constatou a declaração de valores bastante superiores, nas competências 01/2014 a 11/2014, motivo pelo qual procedeu à glosa de retenção (item 6.6, do Relatório Fiscal).

A fiscalização aplicou multa qualificada no importe de 150%, em decorrência da constatação de fraude, com o intuito de redução do montante dos tributos devidos, por força do art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, c/c art. 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Adicionalmente, por agirem com evidente excesso de poderes e infração de lei, a autoridade tributária imputou responsabilidade tributária no lançamento de ofício aos administradores da pessoa jurídica, Valdir Rodrigues Vieira, Steffani Pereira Dutra e Amanda Antunes, com fulcro no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (CTN).

Ciente da lavratura dos autos de infração, em 29/10/2018, a empresa autuada impugnou o lançamento fiscal (fls. 157).

Em síntese, o devedor principal apresentou os seguintes argumentos de fato e de direito para a improcedência do crédito tributário, acompanhado de elementos de prova (fls. 168/218 e 224/2460):

(i) em preliminar, alega a nulidade dos autos de infração, porque a autoridade lançadora extrapolou o objeto do procedimento fiscal ao formalizar representação para exclusão da pessoa jurídica do Simples Nacional a contar de 01/01/2016;

(ii) além disso, a fiscalização não teria competência para avaliar a regularidade da opção pelo Simples Nacional nos anos de 2014 e 2015, considerando o limite temporal estabelecido no Ato Declaratório Executivo DRF/CTA nº 63, que excluiu a empresa do regime simplificado a partir de 01/01/2016;

(iii) quanto às diferenças nas bases de cálculo do período de 01/2014 a 11/2014 e 03/2015, a fiscalização considerou valores que não se revestem de natureza salarial, tais como salário maternidade, férias gozadas e seu terço constitucional, aviso prévio indenizado, adicionais de insalubridade e de periculosidade e adicional noturno;

(iv) os demonstrativos anexos ao auto de infração não permitem o contribuinte identificar com exatidão as diferenças de valores informados em GFIP a título de retenção de 11%;

(v) as contribuições devidas a outras entidades e fundos (terceiros) são indevidas, por falta de amparo legal;

(vi) a multa aplicada é dotada de caráter confiscatório, bem como a atualização da base de cálculo da penalidade é devida somente a partir do lançamento;

(vii) a fiscalização não comprovou o dolo na conduta da empresa ou a intenção de fraudar o erário, nem de obter vantagem ilícita;

(viii) para o esclarecimento dos fatos é imprescindível a concessão de prazo para a produção de prova documental, em caráter complementar, e a realização de perícia técnica através de diligência.

Por outro lado, apesar de regularmente intimados da autuação fiscal, nos dias 20/11/2018 e 03/12/2018, os responsáveis solidários deixaram de impugnar o lançamento tributário, razão pela qual foi lavrado termo de revelia pela autoridade preparadora (fls. 148/156, 158/165 e 2462/2464).

Intimada da decisão de piso, no dia 12/02/2020, a empresa apresentou recurso voluntário protocolado no dia 11/03/2020 (fls. 2591 e 2595).

Em seu apelo a recorrente devolve à apreciação do colegiado as matérias da impugnação (fls. 2596/2648).

Dentre os pedidos do recurso voluntário, reitera a necessidade de conversão do julgamento em diligência, com determinação para a realização de perícia técnica, imprescindível para sanear a instrução processual e levar ao esclarecimento dos fatos ocorridos, sob pena de cerceamento de defesa.

No dia 19/03/2020, consta a juntada aos autos de recurso voluntário, elaborado em conjunto pelos responsáveis solidários Valdir Rodrigues Vieira e Steffani Pereira Dutra, no qual se requer o provimento do apelo para cancelar os autos de infração (fls. 2649/2674).

Em preliminar, alega-se a tempestividade recursal e a inexistência de preclusão e revelia dos responsáveis solidários.

Na sequência, a petição contesta os fundamentos do acórdão de primeira instância que considerou improcedente a impugnação apresentada pela empresa, mantendo a exigência do crédito tributário.

A petição contém, ainda, argumentos novos, não suscitados na defesa inaugural da pessoa jurídica, quais sejam: (i) inaplicabilidade do art. 135 do CTN para responsabilizar os sócios pelo crédito lançado nos autos de infração; e (ii) nulidade material do lançamento fiscal, devido à falta de dedução dos valores recolhidos a título de contribuição previdenciária patronal pela sistemática do Simples Nacional.

O responsável solidário Amanda Antunes não protocolou recurso, segundo o despacho da unidade preparadora (fls. 2702).

Por último, recente petição foi juntada aos autos, no dia 29/10/2024, assinada pelos responsáveis solidários Valdir Rodrigues Vieira e Steffani Pereira Dutra, na qual noticiam a ocorrência de fatos novos, que devem ser levados em consideração no julgamento do recurso voluntário apresentado (fls. 2707/2715).

É o relatório, no que interessa ao feito.

VOTO

Conselheiro **Cleber Alex Friess**, Relator

Juízo de Admissibilidade

(a) Responsáveis Tributários: Valdir Rodrigues Vieira e Steffani Pereira Dutra

A fiscalização imputou responsabilidade solidária aos sócios da empresa Valdir Rodrigues Vieira e Steffani Pereira Dutra. Uma vez intimados, ambos deixaram de apresentar impugnação no prazo legal (fls. 151/156, 158, 165, 2463/2464).

Os responsáveis solidários alegam que a empresa Genesy Vigilância e Segurança Patrimonial Eireli, devedora principal, apresentou impugnação tempestiva ao auto de infração, contestando integralmente o lançamento.

A impugnação tempestiva apresentada por um dos autuados resulta na suspensão do crédito tributário em relação a todos os autuados, nos termos do art. 5º da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1862, de 27 de dezembro de 2018.

Dado que a defesa apresentada por um dos coobrigados aproveita aos demais, a petição requer, em relação aos responsáveis solidários:

- (i) reconhecer a tempestividade do recurso voluntário;
- (ii) afastar a revelia e a preclusão; e
- (iii) suspender a exigibilidade do crédito tributário.

Pois bem.

Não há dúvidas que a impugnação tempestiva relativa ao crédito tributário apresentada por um dos coobrigados implica a suspensão da exigibilidade do crédito tributário em relação aos demais. Trata-se de efeito próprio da solidariedade passiva tributária.

Ocorre que a ciência do auto de infração é feita individualmente, para que a exigência seja cumprida ou para que cada um dos sujeitos passivos apresente impugnação.

Senão vejamos o art. 4º da IN RFB nº 1862, de 2018:

Art. 4º Todos os sujeitos passivos autuados deverão ser cientificados do auto de infração, com abertura do prazo estabelecido no inciso V do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, para que a exigência seja cumprida ou para que cada um deles apresente impugnação.

§ 1º A impugnação a que se refere o caput poderá ter por objeto o crédito tributário e o vínculo de responsabilidade, conforme o caso.

§ 2º O prazo para impugnação a que se refere o caput é contado, para cada sujeito passivo, a partir da data em que cada um deles tiver sido cientificado do lançamento.

Por sinal, a determinação contida na IN RFB nº 1862, de 2018, não extrapola, pelo contrário, está em harmonia com o prescrito no art. 56, §§ 3º e 4º, do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, que regulamenta o processo administrativo fiscal:

Art. 56. A impugnação, formalizada por escrito, instruída com os documentos em que se fundamentar e apresentada em unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo, bem como, remetida por via postal, no prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência, instaura a fase litigiosa do procedimento (Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 14 e 15).

(...)

§ 3º No caso de pluralidade de sujeitos passivos, caracterizados na formalização da exigência, todos deverão ser cientificados do auto de infração ou da notificação de lançamento, com abertura de prazo para que cada um deles apresente impugnação.

§ 4º Na hipótese do § 3º, o prazo para impugnação é contado, para cada sujeito passivo, a partir da data em que cada um deles tiver sido cientificado do lançamento.

Então, a ausência de impugnação por parte do sujeito passivo arrolado como responsável solidário acarreta como efeito a sua revelia. Consequência disso, há preclusão do direito de praticar o ato impugnatório ou qualquer outro subsequente no âmbito do contencioso administrativo fiscal, prosseguindo o litígio administrativo somente em relação aos obrigados que impugnaram tempestivamente o lançamento.

Outrossim, a legislação processual brasileira não autoriza pleitear direito alheio em nome próprio, salvo quando autorizado pela lei.

Com efeito, convém reproduzir o art. 18 do Código de Processo Civil (CPC), veiculado pela Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.

Art. 18. Ninguém poderá pleitear direito alheio em nome próprio, salvo quando autorizado pelo ordenamento jurídico.

(...)

Nessa mesma linha de raciocínio, o enunciado sumular nº 172:

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.

A impugnação tempestiva apresentada pela empresa autuada, na condição de contribuinte, produz efeitos somente em relação ao crédito tributário, inclusive suspende a sua exigibilidade em relação aos demais integrantes do polo passivo.

É dizer, a defesa apresentada pelo devedor principal, na condição de contribuinte, que tenha por finalidade contestar a sujeição passiva solidária é matéria imprópria ao interesse jurídico da empresa autuada.

Logo, a responsabilidade tributária dos sócios Valdir Rodrigues Vieira e Steffani Pereira Dutra é matéria considerada não impugnada na petição apresentada pela empresa Genesy Vigilância e Segurança Patrimonial (art. 17, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972).

A fim de afastar revelia e preclusão, a petição dos responsáveis tributários sustenta a aplicação analógica ao processo administrativo fiscal do art. 345, inciso I, e do art. 1.005 do CPC, assim transcritos:

Art. 345. A revelia não produz o efeito mencionado no art. 344 se:

I – havendo pluralidade de réus, algum deles contestar a ação;

Art. 1.005. O recurso interposto por um dos litisconsortes a todos aproveita, salvo se distintos ou opostos os seus interesses.

Parágrafo único. Havendo solidariedade passiva, o recurso interposto por um devedor aproveitará aos outros quando as defesas opostas ao credor lhes forem comuns.

Convém dizer, no entanto, que as disposições do CPC se aplicam ao processo administrativo fiscal de apenas forma supletiva e subsidiariamente, quando da ausência de normas reguladoras próprias (art. 15). Adicionalmente, a compreensão do sentido e alcance do art. 345, inciso I, e do art. 1.005 do CPC é feita em conjunto com o art. 18 do mesmo código, acima reproduzido.

Portanto, os dispositivos reproduzidos do CPC são ineficazes para afastar a revelia e a preclusão processual quanto aos responsáveis tributários.

Em resumo:

(i) os responsáveis tributários, Valdir Rodrigues Vieira e Steffani Pereira Dutra, não apresentaram impugnação, acarretando a preclusão do direito de recorrer da decisão de primeira instância; e

(ii) a empresa autuada, na condição de contribuinte, não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada aos sócios Valdir Rodrigues Vieira e Steffani Pereira Dutra pelo crédito tributário lançado.

Não conheço do recurso voluntário apresentado pelos sócios Valdir Rodrigues Vieira e Steffani Pereira Dutra, tampouco da petição datada de 29/10/2024 (fls. 2651/2674, 2677/2701 e 2707/2715).

(b) Contribuinte: Genesy Vigilância e Segurança Patrimonial Eireli

Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário apresentado pela empresa no que se refere à contestação do crédito tributário lançado. Por conseguinte, dele tomo conhecimento.

Preliminares

(a) Nulidade do auto de infração

Alega a recorrente que a autoridade fiscal extrapolou o objeto de procedimento fiscal, tendo em vista a falta de competência funcional para avaliar a regularidade da opção pelo Simples Nacional e, caso assim não fosse, o lançamento encontraria limite temporal no Ato Declaratório Executivo DRF/CTA nº 63, que declarou a empresa excluída do regime simplificado somente a partir de 01/01/2016.

Sem razão.

A opção pelo Simples Nacional é ato voluntário da pessoa jurídica enquadrada como microempresa e da empresa de pequeno porte, na forma estabelecida pelo Comitê Gestor, irretratável para todo o ano-calendário (art. 16, da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006).

O Termo de Início de Procedimento Fiscal foi recepcionado pelo contribuinte em 05/07/2018. Nele, a fiscalização estava autorizada a verificar o cumprimento das obrigações tributárias relativas às contribuições previdenciárias e para outras entidades e fundos (terceiros), no período compreendido entre 01/2014 e 12/2016 (fls. 134/135).

Conforme demonstrou a decisão recorrida, a recorrente jamais optou pelo regime do Simples Nacional no período de 01/01/2014 a 31/12/2015. Não optante pelo regime de tratamento diferenciado e favorecido, a empresa sob fiscalização sujeita-se às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas, inaplicável, portanto, qualquer procedimento administrativo para exclusão do Simples Nacional.

Do cadastro do Simples Nacional, extrai-se a opção da pessoa jurídica pela apuração e recolhimento dos impostos e contribuições, mediante regime único de arrecadação, no período de 01/07/2007 a 31/12/2008 e, posteriormente, entre 01/01/2016 e 31/05/2016. Neste último período, a exclusão se deu por comunicação obrigatória do contribuinte. Não há registro de outros períodos no demonstrativo da consulta cadastral (fls. 85).

De fato, os elementos instrutórios dos autos são categóricos no sentido de que a empresa não optou pelo Simples Nacional nos anos de 2014 e 2015, tampouco a recorrente juntou aos autos prova documental em contrário.

Para a exigência fiscal nas competências dos anos de 2014 e 2015 é absolutamente irrelevante o limite temporal fixado no Ato Declaratório Executivo DRF/CTA nº 63, que trata de exclusão do Simples Nacional.

Quanto ao período a partir de 01/01/2016, a fiscalização investigou, inicialmente, o cumprimento dos requisitos para a empresa se beneficiar do regime do Simples Nacional. Constatou que as receitas brutas anuais relativas aos anos de 2014, 2015 e 2016 ultrapassaram significativamente os limites estipulados na legislação do Simples Nacional, conforme valores copiados no relatório deste voto.

Obviamente, se o procedimento fiscal tinha por objetivo avaliar o cumprimento das obrigações tributárias previdenciárias e para outras entidades e fundos (terceiros), conforme

Termo de Início, a aferição da regularidade do enquadramento da pessoa jurídica no Simples Nacional é aspecto indissociável da conduta fiscal, levando em conta as implicações da opção pelo regime de tributação no que tange às contribuições mensais devidas pela empresa.

Para o período fiscalizado, ao descumprir a pessoa jurídica os requisitos e as condições estabelecidas na legislação específica, restaria configurada hipótese de exclusão obrigatória do Simples Nacional, mediante comunicação da empresa optante ou em decorrência de ato administrativo de ofício.

A partir do mês em que se processam os efeitos da exclusão, a empresa fiscalizada estaria submetida às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas e, portanto, passível de lançamento de ofício para constituição do crédito tributário (art. 28, art. 29, inciso I, art. 30, inciso IV, e art. 32, todos da Lei Complementar nº 123, de 2006).

Por dever do ofício, a autoridade fiscal formalizou representação para fins de exclusão do Simples Nacional, acompanhado de elementos de prova da irregularidade da opção, dirigida à autoridade administrativa competente da RFB, que culminou com a expedição do Ato Declaratório Executivo DRF/CTA nº 63, o qual declarou a empresa excluída do Simples Nacional a contar de 01/01/2016.

Em verdade, tão somente ocorreu a regularização fiscal de uma situação pré-existente, visto que a comunicação obrigatória feita pela empresa em momento anterior deveria retroagir ao início do ano de 2016, na forma da legislação do Simples Nacional, por ultrapassar o limite da receita bruta no ano anterior.

Não foi o auditor fiscal responsável pela execução do procedimento de fiscalização que procedeu à exclusão do contribuinte do regime do Simples Nacional, e sim a autoridade administrativa da RFB, a qual assinou o Ato Declaratório Executivo DRF/CTA nº 63, inexistindo vício de competência.

Ao mesmo tempo, equivoca-se a recorrente quando afirma que um procedimento anterior com a finalidade específica de apurar se a empresa poderia ou não ser optante do Simples Nacional seria garantia à denúncia espontânea.

Com efeito, não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração (art. 138, do CTN, e art. 7º, inciso I, e § 1º, do Decreto nº 70.235, de 1972).

A recorrente cogita da falta de comunicação da exclusão do Simples Nacional, que só teria ocorrido quando tomou ciência do auto de infração, lavrado com finalidade diversa. Sem embargo, a afirmação do recurso voluntário é mera narrativa, despida de materialidade.

No Portal do Simples Nacional, consulta Optantes, é possível confirmar a exclusão por ato administrativo praticado pela RFB, a contar de 01/01/2016, que reforça a definitividade da

decisão, após assegurado o contencioso administrativo relativo ao Simples Nacional (art. 39, da Lei Complementar nº 123, de 2006).¹

Além disso, a representação fiscal para exclusão do Simples Nacional resultou na formalização de processo administrativo, devidamente instruído, conforme dito pela autoridade lançadora, em que foi facultado acesso à empresa para conferir a regularidade processual (Processo nº 10980.725116/2018-50).

Dessa forma, não há que se falar em desvio de competência ou finalidade do procedimento fiscal, ou vício de legalidade, porquanto a autoridade tributária, por força das suas atribuições legais, enumeradas no art. 6º da Lei nº 10.953, de 6 de dezembro de 2002, tão somente se limitou a verificar o cumprimento das obrigações tributárias no período fiscalizado e tomar as providências inerentes aos deveres do cargo público que ocupa.

Aliás, na hipótese de descumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo, a atividade do lançamento de ofício é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional da autoridade fiscal, com consequências na esfera civil, administrativa e penal (art. 142, do CTN).

Por último, cumpre dizer que o ato administrativo do lançamento está motivado, com descrição precisa dos fatos, bases de cálculo e demais elementos da obrigação tributária, possibilitando ao sujeito passivo o pleno exercício do direito de defesa.

Rejeito, portanto, a preliminar de nulidade.

(b) Diligência e Perícia. Juntada posterior de documentos.

Em sede de impugnação, a empresa atuada requereu a conversão do julgamento em diligência para realização de perícia técnica e concessão de prazo para apresentação de quesitos e assistente técnico, além de documentos imprescindíveis à instrução do feito.

Teriam com finalidade, em síntese, apurar as importâncias a título de retenção de 11%, que foram objeto de glosa, de maneira a verificar se todos os valores foram corretamente abatidos das diferenças de contribuições devidas, assim como comprovar a improcedência parcial dos autos de infração, considerando a necessidade de exclusão de determinadas verbas de natureza não remuneratória.

De acordo com a recorrente, a negativa de perícia e diligência pela decisão de primeira instância traduz em cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Pois bem.

Quanto à solicitação de perícia, a decisão recorrida justificou o indeferimento nesses termos (fls. 2545/2546):

(...)

¹ <https://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/aplicacoes.aspx?id=21>

6.133. No que toca à solicitação de perícia, cabe ressaltar que o art. 18 do Decreto nº 70.235/72 c/c o art.35 do Decreto 7.574/2011, autoriza o indeferimento de realização de diligências ou perícias que o julgador considerar prescindível ou impraticável nos seguintes termos:

(...)

6.134. Corroborando o disposto na legislação acima tratada, o pedido de diligência e perícias deve ser apreciado levando-se em consideração a matéria de fato ou a razão de natureza técnica do assunto, cuja comprovação não possa ser feita no corpo dos autos, quer pelo volume de papéis envolvidos na verificação, quer pela impossibilidade de deslocar os elementos materiais examináveis, quer seja pela localização da prova que, por exemplo, podem se encontrar em poder de terceiros ou em outros procedimentos fiscais existentes.

6.135. Por outro lado, a documentação acostada aos autos pela fiscalização e pela empresa é mais que suficiente para se verificar que o procedimento fiscal foi feito de acordo com a legislação que disciplina a matéria, conforme já foi acima analisado, razão pela qual fica indeferida, por absoluta desnecessidade, a perícia solicitada.

(...)

(Destaque do Original)

Quando acompanhado de motivação, o indeferimento do pedido de perícia pelo julgador administrativo, por si só, não constitui cerceamento do direito de defesa.

Não é outro o entendimento deste Tribunal Administrativo:

Súmula CARF nº 163: O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

No presente processo, conforme reproduzido, a decisão de primeira instância, segundo sua convicção, expôs de forma clara os motivos para a desnecessidade em determinar a perícia técnica.

O exame pericial é um meio de prova necessário apenas quando a elucidação de fato ou a análise de matéria demandem o auxílio de um especialista em determinado ramo específico do conhecimento. É dizer que a realização da perícia não constitui direito subjetivo do interessado.

Como destinatário final da perícia, compete ao órgão julgador avaliar a prescindibilidade e viabilidade da produção da prova técnica para a elucidação dos fatos e/ou como instrumento de convicção para a solução da lide.

A propósito, quando da solicitação de perícia, na impugnação, é imprescindível o interessado formular os quesitos referentes aos exames desejados, assim como indicar o nome, endereço e qualificação profissional do perito.

Eis a redação do Decreto nº 70.235, de 1972:

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.

(...)

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

(...)

A toda a evidência, a recorrente descumpriu a legislação processual ao solicitar a concessão de prazo de 30 (trinta) dias para apresentação de quesitos e indicação dos dados do assistente técnico, quando deveria mencioná-los expressamente no momento do protocolo da impugnação.

A omissão na peça de impugnação é suficiente, por si só, para considerar não formulado o pedido de perícia (art. 16, § 1º, do Decreto nº 70.235, de 1972).

Outrossim, o relatório fiscal indica que os valores das bases de cálculo das remunerações dos segurados empregados foram extraídos das folhas de pagamento fornecidas pela empresa, confrontadas com as remunerações declaradas em GFIP.

Os valores foram discriminados mensalmente pela fiscalização, juntados aos autos os resumos mensais das folhas de pagamento (itens 6.3.4 e 6.4, do Relatório Fiscal, fls. 55/56 e 86/109).

Quanto às glosas de retenção de 11%, o relatório fiscal consolida mensalmente os valores declarados em GFIP, a título de compensação, os valores destacados nas notas fiscais de prestação de serviços, passíveis de utilização pela empresa para dedução das contribuições devidas, e as diferenças identificadas (valores em excesso).

Adicionalmente, a fiscalização relacionou individualmente, um a um, os dados das notas fiscais de serviços emitidas pela empresa, conforme Anexo 1 (itens 6.6 a 6.6.2, do Relatório Fiscal, fls.56/57 e 60/71).

Como se percebe, o lançamento fiscal está devidamente fundamentado, acompanhado dos elementos de prova. Não há necessidade de auxílio técnico especializado para convicção sobre fatos e interpretação das matérias em litígio, possuindo os julgadores administrativos conhecimento suficiente para avaliar e valorar o conjunto probatório carreado aos autos pelas partes.

Por sua vez, no processo administrativo fiscal, a diligência não tem como finalidade produzir provas de responsabilidade das partes, suprindo o encargo que lhes compete, já que é atribuição do interessado a demonstração dos fatos que tenha alegado por meio de documentação idônea e hábil (art. 28, do Decreto 7.574, de 2011).

Para se contrapor ao lançamento fiscal a prova documental deverá ser apresentada na impugnação, quando instaurado o litígio, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento, salvo hipóteses específicas prevista na legislação.

Reproduzo o art.16, §§ 4º e 5º, do Decreto nº 70.235, de 1972:

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.

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

(...)

O contencioso administrativo fiscal possui rito processual próprio, com regras definidas em lei específica. Por isso, a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que trata do processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, aplica-se apenas subsidiariamente ao processo administrativo fiscal (art. 69).²

² Art. 69. Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei.

Ao postular a concessão de prazo de trinta dias para a juntada de documentos, a recorrente não oferece qualquer justificativa para a apresentação extemporânea da prova documental, em momento diverso da impugnação, na qual demonstre objetivamente a impossibilidade de sua apresentação oportuna.

Como registrou a decisão de piso, a empresa não é capaz de comprovar a razão pela qual a produção da prova documental das suas alegações não poderia ser feita no corpo dos autos, a partir da juntada de documentos pelo próprio contribuinte.

Claramente a recorrente pretende subverter o rito procedimental para converter o julgamento em diligência, em prejuízo ao curso normal do processo, a fim de produzir provas que lhe dizem respeito, sem justificar a impossibilidade de aportá-las ao processo administrativo desde o momento do protocolo da impugnação.

Em resumo, cabe manter o indeferimento da perícia e/ou diligência, inclusive para fins da pretensão de juntar documentos aos autos.

Mérito

(a) Diferença de base de cálculo: 01/2014 a 11/2014 e 03/2015

Alega o recurso voluntário que as diferenças de bases de cálculo apuradas pela fiscalização tributária são indevidas, decorrentes da inclusão de valores que não têm caráter salarial, pagos em circunstâncias em que, indubitavelmente, está ausente a prestação de serviço pelo empregado.

Em longo arrazoado, o apelo recursal discorre sobre parcelas que, segundo a jurisprudência, não integrariam a base de cálculo da contribuição previdenciária patronal, por lhes faltar subsunção à regra-matriz de incidência tributária, a saber: valores pagos nos 15 (quinze) primeiros dias de afastamento do funcionário doente ou acidentado (antes da eventual obtenção do auxílio-doença ou do auxílio-acidente), adicionais de insalubridade, periculosidade e noturno, salário-maternidade, férias, adicional de férias de 1/3 (um terço) e aviso prévio indenizado.

Ressalta que as parcelas desprovidas de natureza remuneratória não configuram hipótese de incidência de contribuição previdenciária patronal e das contribuições devidas a outras entidades e fundos (terceiros).

Pois bem.

Ao examinar a matéria, a decisão recorrida concluiu que a impugnação continha alegações genéricas, visto que a empresa não demonstrou a inclusão, na base de cálculo do lançamento fiscal, de valores referentes às verbas de natureza indenizatória.

A seguir, trecho do acórdão de primeira instância (fls. 2520):

(...)

6.38. Quanto ao mérito, a impugnante inicialmente faz considerações sobre a natureza da base de cálculo das contribuições previdenciárias, alegando que da leitura do disposto no art. 22 da Lei 8.212/91 c/c o art. 195 da CF, conclui-se que referida base de cálculo é todo e qualquer pagamento efetuado pelo contribuinte a seu empregado, desde que possua natureza salarial ou remuneratória, em retribuição ao trabalho prestado. Conclui, ainda, que devem ser excluídos da base de cálculo utilizada, no período de 01/2014 a 12/2014 e 03/2015, os valores de várias verbas de natureza indenizatória, não passíveis de incidência de contribuições sociais, quais sejam: afastamentos por motivo de doença ou acidente nos quinze primeiros dias, salário maternidade, férias gozadas e o seu terço constitucional, aviso prévio indenizado, adicionais de insalubridade e de periculosidade e adicional noturno.

6.39. Com relação a tal tópico, embora a impugnante faça uma extensa defesa da não incidência das contribuições lançadas sobre referidas verbas, enfatizando para cada uma delas, os respectivos atos normativos que disciplinam a matéria, com citações jurisprudenciais e doutrinárias que sustentam o seu caráter indenizatório, deve ser salientado que tais alegações têm caráter genérico, não sendo demonstrado nos autos que, na base de cálculo utilizada pela Fiscalização, estão incluídos valores referentes a tais verbas. Cabe enfatizar que as alegações, apresentadas em impugnação, desacompanhadas de prova, não produzem efeito em sede de processo administrativo fiscal, sendo insuficientes para elidir o lançamento de ofício

6.40. Entretanto, a despeito da não comprovação da incorreção da base de cálculo apurada pela autoridade fiscal, saliento que a grande maioria das rubricas questionadas pela impugnante não tem natureza indenizatória, mas sim, remuneratória, conforme abaixo demonstrado.

(...)

Embora a decisão recorrida tenha avançado no exame da natureza remuneratória/indenizatória das parcelas questionadas na impugnação, é nítida a finalidade de apenas confirmar que a maioria das verbas especificadas na impugnação se enquadrava no conceito de remuneração e de salário-de-contribuição da legislação previdenciária, nos termos do art. 22, inciso I, e art. 28 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

A ementa do acórdão recorrido representa a síntese das razões da decisão, refletindo a análise das teses apresentadas para os pontos controvertidos, assim como esclarece as regras aplicadas pelo órgão julgador ao caso concreto.

A ementa não deixa margem a dúvidas que as alegações do sujeito passivo estavam desacompanhadas de prova documental, insuficientes para alterar o lançamento fiscal. Portanto, o fundamento da decisão, nesse ponto, reside na carência probatória.

Senão vejamos (fls. 2502):

(...)

COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. ARGUIÇÃO DE INCLUSÃO DE VERBAS INDENIZATÓRIAS NOS LANÇAMENTOS. NÃO COMPROVAÇÃO.

Não merecem ser acolhidas as alegações formalizadas pelo sujeito passivo em relação a parcelas que considera indenizatórias, mas que não se encontram comprovadamente incluídas nas autuações.

As alegações, apresentadas em impugnação, desacompanhadas de prova não produzem efeito em sede de processo administrativo fiscal, sendo insuficientes para elidir o lançamento de ofício.

(...)

O recurso voluntário não alterou o panorama probatório, já que não houve a juntada de documentos extemporâneos, permanecendo os autos desprovidos de prova documental das alegações de defesa.

Aqui, é fundamental reforçar que as bases de cálculo mensais apuradas pela fiscalização foram extraídas das folhas de pagamento, cujos resumos apresentados pela empresa estão juntados às fls. 86/109 (destaques em amarelo).

Tomando por referência os itens 6.3.4 e 6.4 do Relatório Fiscal, assim como os demonstrativos de apuração dos autos de infração, é fácil identificar que os valores das bases de cálculo que compõem o lançamento fiscal são idênticos às bases de cálculo constantes das folhas de pagamento, calculadas pela própria empresa, em relação a todas as competências, incluindo o décimo terceiro salário.

Em outras palavras, a fiscalização considerou a mesma base de cálculo mensal reconhecida pela empresa nas folhas de pagamento, abstendo-se de adicionar ou subtrair rubricas/valores.

Atento à tradicional distribuição do ônus probatório, caberia à recorrente demonstrar, mensalmente, quais valores e rubricas que, apesar de incluídos na base de cálculo das suas folhas de pagamento, deveriam ser excluídos, por não integrar o conceito de remuneração e/ou salário-de-contribuição para fins de incidência tributária.

Nessa hipótese, seria viável articular raciocínio jurídico para definir a natureza das parcelas integrantes da base de cálculo do lançamento fiscal, com supressão, eventualmente, de valores incluídos nos autos de infração.

Diferentemente, o recurso voluntário trata de discussão em tese, de forma genérica e abstrata, sobre incorreção da base de cálculo utilizada pela fiscalização, sem correlacionar, efetivamente, suas alegações com o lançamento fiscal, de forma a revelar as parcelas indevidamente incluídas como remuneratórias, mês a mês.

Assim, não merece reforma a decisão de piso.

(b) Diferença de valores a título de retenção de 11% (notas fiscais): 01/2014 a 11/2014

Quanto aos valores retidos em notas fiscais de serviços, o recurso voluntário reconhece os equívocos no preenchimento da GFIP, motivo pelo qual pretendeu proceder à retificação de valores. Entretanto, afirma que a fiscalização não autorizou a retificação, mantendo às glosas de compensação.

Ao mesmo tempo, a recorrente alega que os demonstrativos que integram os autos de infração não permitem identificar com exatidão se os valores retidos constantes das notas fiscais de serviços, correspondentes a 11%, foram efetivamente abatidos das contribuições exigidas no lançamento fiscal.

Defende que a insegurança quanto ao aproveitamento integral dos valores, a título de retenção de 11%, destacados em nota fiscal de serviço, que se extrai da leitura do Relatório Fiscal, justifica a conversão do feito em diligência para confirmar as diferenças de contribuições apuradas pela autuação fiscal.

Pois bem.

Como regra, não produz efeitos tributários a entrega de GFIP retificadora após o início do procedimento fiscal para aumentar ou reduzir o crédito tributário anteriormente declarado, vez que não se considera espontânea a denúncia apresentada (art. 138, parágrafo único, do CTN, c/c art. 7º, inciso I, § 1º, do Decreto nº 70.325, de 1972).

No mesmo sentido, o enunciado sumular nº 33 deste Tribunal Administrativo:

Súmula CARF nº 33: A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício.

No presente caso, a retificação do campo “Retenção – Valor Compensado” da GFIP, para reduzir o valor informado a título de retenção de 11%, como pretendeu a recorrente, após o início do procedimento fiscal, resultaria no aumento do valor do débito anteriormente reconhecido pelo contribuinte para se livrar do lançamento de ofício. Porém, a legislação tributária obsta esse efeito em decorrência da perda da espontaneidade.

De outra parte, a recorrente expõe a sua dificuldade para identificar se todos os valores de retenção de 11% constantes de nota fiscal de prestação de serviço foram aproveitados pela fiscalização, no período de 01/2014 a 11/2014, surgindo dúvidas sobre a existência de créditos remanescentes.

Cabe dizer, inicialmente, que ao contrário do que afirma o recurso voluntário não existe incongruência entre os itens “3.1.3” e “12” do Relatório Fiscal.

Seus conteúdos não são antagônicos ou incompatíveis, mas complementares. A fiscalização procedeu à glosa de retenção de 11%, porém somente quanto aos valores excedentes àqueles efetivamente destacados nas notas fiscais de serviços, compensados pela empresa a

maior em GFIP. A fiscalização lançou os valores indevidamente compensados, na forma de glosa de retenção de 11% sobre notas fiscais de serviços.

A interpretação da recorrente de que a autoridade fiscal poderia ter glosado valores de retenção de 11% destacados nas notas fiscais de serviços não se justifica.

Eis os itens do Relatório Fiscal (fls. 45 e 58):

3.1.3) No período de janeiro a novembro de 2014 a empresa declarou nas GFIP'S válidas que enviou à Receita Federal do Brasil, valores a título de retenção de 11% maiores que os efetivamente destacados nas notas fiscais de serviço (NFS) que emitiu para os tomadores de seus serviços. Os valores compensados a maior neste período foram integralmente glosados e lançados através de auto de infração contido no processo acima identificado;

(...)

12) OUTRAS INFORMAÇÕES:

12.1) Na presente ação fiscal foram lavrados Autos de Infração, relativos à obrigação principal, contidos no processo nº 10.980-724.961/2018-16, onde foram constituídos os créditos tributários referentes a contribuição previdenciária da empresa (patronal e RAT), e as contribuições da empresa devidas aos Terceiros (entidades e fundos), todas incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados e glosa de retenção de 11% sobre NFS;

12.2) As informações incorretas em GFIP, declarando a empresa ser optante pelo simples nacional, sem ter esta condição, e de valores de retenção de 11% compensados indevidamente (inexistentes), que causaram redução dos valores das contribuições previdenciárias declaradas à RFB, configuram, em tese, crime contra a ordem tributária, de acordo com o artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90;

(...)

(destaque do original)

De qualquer sorte, o Anexo I ao Relatório Fiscal contém o demonstrativo de todas as notas fiscais com retenções de 11%, possibilitando à empresa autuada conferir a exatidão do levantamento fiscal.

A recorrente não carrou aos autos qualquer prova documental apta para comprovar a existência de valores destacados em nota fiscal de serviço, ou retidos, que já não tenham sido considerados no lançamento fiscal, com base na documentação juntada na impugnação, relativamente ao período de 01/2014 a 11/2014 (fls. 224/909).

Em verdade, o recurso voluntário repete tão somente os argumentos iniciais da impugnação, sem infirmar, em qualquer momento, os pressupostos de fato e de direito que fundamentam o acórdão de primeira instância.

Nessa situação, a fundamentação da decisão de segunda instância pode ser atendida mediante declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida, por força do art. 114, § 12, inciso I, do Regimento Interno do CARF (RICARF/2023), aprovado pela Portaria MF nº 1634, de 21 de dezembro de 2023.

Logo, convém reproduzir trechos do acórdão de primeira instância, por concordar com seus judiciosos fundamentos, que adoto como razões de decidir no presente processo (fls. 2531/2532):

(...)

6.72. Do mesmo modo, também não se sustenta a alegação de que os demonstrativos, anexos ao auto de infração, não permitem que seja auferido com exatidão se os valores objeto de retenção de 11%, constantes nas NFS, foram efetivamente abatidos dos tributos supostamente devidos. Conforme se verifica nos autos, a autoridade fiscal demonstrou, de forma clara e precisa, quais foram os valores declarados em GFIP e os valores das retenções constantes nas NFS, bem como as diferenças apuradas (item 6.6 do Relatório Fiscal). Observa-se que as diferenças apuradas correspondem, exatamente, aos valores das glosas efetuadas e lançadas no Auto de Infração (Código de receita 2414- GLOSA DE COMPENSAÇÃO PREVIDENCIÁRIA – LANÇ OF), conforme pode ser constatado no Demonstrativo de Apuração Contrib. Prev. da Empresa e do Empregador –Glosa de Retenção (fl. 11) e no Demonstrativo de Multa e Juros de Mora (fls. 15/16).

6.73. Por outro lado, no Anexo 1 do REFIS (fls. 60/71), estão elencadas todas as NFS apresentadas pela empresa, onde são indicados, em ordem cronológica: o nº da NFS, a data de emissão, o tomador de serviços, o valor do serviço prestado, o valor da retenção e o valor total das retenções efetuadas em cada mês.

6.74. Deve ser salientado que as informações constantes no referido Anexo (Demonstrativos de Retenções de 11% sobre NFS) são inteiramente confirmadas pela documentação juntada aos autos pela própria impugnante (NFS eletrônica nrs. 2437 a 3149, emitidas no período de 02/01/2014 a 28/11/2014) às fls. 224/909.

6.75. Por sua vez, as NFS nrs. 3150 a 4790, juntadas aos autos pela impugnante (fls. 910/2455) foram emitidas no período de 01/12/2014 a 14/12/2016, período que não faz parte do presente lançamento, no que diz respeito à glosa de compensação, que, como já foi enfatizado, compreende o período de 01/01/2014 a 30/11/2014.

6.76. Assim, está devidamente demonstrado nos autos, de forma absolutamente clara, que os valores lançados, no que diz respeito à glosa de retenção de 11% sobre as NFS (item 12 do relatório Fiscal), correspondem a diferenças compensadas a maior (item 3.1.3 do Relatório Fiscal) obtidas por meio do confronto entre os valores informados nas GFIP's (campo "retenção - valor compensado") e os valores das retenções (11%) realmente comprovados pelo

contribuinte, constantes nas NFS do período de janeiro/2014 a novembro de 2014.

6.77. A impugnante não trouxe aos autos, durante a ação fiscal ou mesmo na fase de impugnação do lançamento, qualquer documento que pudesse comprovar a existência de valores pagos ou retidos, que já não tenham sido considerados no lançamento. Repita-se, as NFS apresentadas na impugnação (fls. 224/909) evidenciam, ainda mais, o acerto e a certeza dos valores apurados e lançados pela autoridade fiscal.

6.78. Desta forma, ao contrário do alegado pela impugnante, não há qualquer incerteza em relação aos valores lançados, a título de glosa de compensação, no presente lançamento, razão pela qual é absolutamente desnecessária a realização de diligência visando apurar inconsistências no lançamento.

(...)

Por último, quanto à negativa de perícia e diligência fiscal, a matéria foi exaustivamente abordada em preliminar neste voto, ocasião em que se refutou os argumentos da recorrente.

Mantida a decisão de piso.

(c) Contribuições devidas a outras entidades e fundos (terceiros)

A recorrente alega a impossibilidade de exigência de contribuições devidas a fundos e entidades (terceiros), por diferentes fundamentos:

- (i) Serviço Social do Comércio (Sesc);
- (ii) Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (Senac);
- (iii) Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae);
- (iv) Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra); e
- (v) Salário-Educação.

Pois bem.

A empresa tem como atividade principal a prestação de serviços de vigilância e segurança patrimonial, enquadrada no FPAS 515 (fls. 123/133).

Antes de iniciar o exame específico, é oportuno lembrar que questões sobre constitucionalidade ou ilegalidade de lei ou decreto escapam à competência das Turmas de julgamento do CARF, por força do art. 98 do RICARF/2023. Sem embargo, o dispositivo regimental admite algumas exceções, particularmente quando há prévia manifestação dos Tribunais Superiores, súmulas ou atos administrativos de caráter vinculante para o contencioso administrativo fiscal.

Da mesma forma é inoponível na esfera administrativa a alegação de violação a princípios constitucionais, uma vez que requer o exame da compatibilidade do dispositivo de lei com a Constituição da República de 1988.

Nesse sentido, não só o art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, como também o enunciado da Súmula nº 2 do CARF, assim redigido:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

c.1) Sesc/Senac

Segundo o recurso voluntário, as contribuições ao Sesc/Senac são devidas pelas empresas que exercem atividades comerciais, filiadas ao plano sindical da Confederação Nacional do Comércio.

Como a recorrente exerce a atividade principal de prestador de serviços de vigilância privada, de natureza eminentemente civil, falta amparo legal para exigir a cobrança das contribuições ao Sesc/Senac.

Pois bem.

Bem destacou a decisão de piso que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) vem decidindo há tempos que as empresas prestadoras de serviços, ainda que não exerçam atividades comerciais, tampouco enquadradas no plano sindical da Confederação Nacional do Comércio, estão sujeitas às contribuições ao Sesc/Senac, previstas em lei.

Nesse sentido, a Súmula nº 499, publicada em 18/03/2013:

Sumula 499/STJ:

As empresas prestadoras de serviços estão sujeitas às contribuições ao Sesc e Senac, salvo se integradas noutra serviço social.

O enunciado sumulado representa a jurisprudência reiterada adotada pelo STJ sobre a matéria, corroborada em diversos precedentes, incluindo o Recurso Especial nº 1.255.433/SE, submetido ao procedimento dos recursos especiais repetitivos, cuja ementa foi transcrita pelo acórdão de primeira instância, ora recorrido.

Depreende-se dos julgados que os empregados não podem ser excluídos dos benefícios sociais quando não há entidade específica que ampare a categoria profissional a que pertencem, ainda que submetida a atividade a outra confederação, segundo o enquadramento do art. 577 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovado pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943.

No presente caso, inexistente uma entidade específica que forneça os mesmos benefícios sociais aos segurados empregados e para a qual sejam vertidas contribuições de mesma

natureza daquelas devidas ao Sesc/Senac. Ao menos a recorrente não juntou aos autos prova hábil para infirmar tal conclusão.

Portanto, sem razão a recorrente.

c.2) Sebrae

Inicialmente, a recorrente alega que o auto de infração fundamentou a autuação da contribuição devida ao Sebrae em legislação tributária já revogada.

Sem razão.

A exigibilidade da contribuição destinada ao Sebrae, instituída pelo art. 8º, § 3º, da Lei nº 8.209, de 12 de abril de 1990, na redação dada pela Lei nº 8.154, de 28 de dezembro de 1990, permanece válida e vigente, sobretudo ao tempo dos fatos geradores deste processo administrativo.

Por isso, não há que se falar em equívoco no enquadramento legal da infração pela autoridade fiscal.

A natureza jurídica da contribuição ao Sebrae consubstancia finalidade interventiva no domínio econômico, exigível daqueles que se sujeitam à contribuição ao Sesc/Senac, nos termos do art. 8º, § 3º, da Lei nº 8.029, de 1990. De fato, o dispositivo remete expressamente às entidades de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.318, de 30 de dezembro de 1986.

Recentemente, o Supremo Tribunal Federal (STF), no Recurso Extraordinário nº 603.624/SC, julgado na sistemática da repercussão geral, decidiu pela constitucionalidade da contribuição devida ao Sebrae, incidente sobre a folha de salários, mesmo após o advento da Emenda Constitucional (EC) nº 33, de 2001.

O STF fixou a seguinte tese (Tema 325/STF):

As contribuições devidas ao SEBRAE, à APEX e à ABDI com fundamento na Lei 8.029/1990 foram recepcionadas pela EC 33/2001.

Mais uma vez, não merece reforma a decisão de primeira instância.

c.3) Incra

Basicamente, o recurso voluntário põe em dúvida a validade da contribuição vertida ao Incra tendo como base de cálculo a folha de salários dos empregados, após o advento da EC nº 33, de 2001.

Pois bem.

Há alguns anos, após sucessão no tempo de leis, o STJ definiu a legitimidade da cobrança da parcela de 0,2% destinada ao Incra, porquanto a contribuição não foi extinta pela Lei nº 7.787, de 30 de junho de 1989, nem pela Lei nº 8.212, de 1991.

A jurisprudência assentada pelo STJ deu origem à Súmula nº 516, publicada em 02/03/2015:

Súmula 516/STJ:

A contribuição de intervenção no domínio econômico para o Incra (Decreto-Lei 1.110/1970), devida por empregadores rurais e urbanos, não foi extinta pelas Leis 7.787/1989, 8.212/1991 e 8.213/1991, não podendo ser compensada com a contribuição ao INSS

Como se observa, a natureza jurídica da exação corresponde a uma contribuição de intervenção no domínio econômico, com a finalidade específica de promoção da reforma agrária e de colonização, visando atender aos princípios da função social da propriedade e à diminuição das desigualdades regionais e sociais.

A referibilidade é apenas indireta quanto à sujeição passiva, em que os contribuintes eleitos pela lei não são necessariamente os beneficiários diretos do resultado da atividade estatal que se busca implementada com o tributo.

A sujeição passiva da contribuição ao Incra não sofreu alteração ao longo do tempo, vinculada que sempre foi, desde a sua origem como adicional da contribuição previdenciária, ao conceito amplo de empresa previsto no direito previdenciário.

No caso da recorrente, a sujeição passiva à contribuição de intervenção no domínio econômico decorre do seu enquadramento como empresa, nos termos do parágrafo único do art. 15 da Lei nº 8.212, de 1991.

Por último, assim como na contribuição ao Sebrae, o STF deliberou pela constitucionalidade da exigência ao Incra, incidente sobre a folha de salários, mesmo após a EC nº 33, de 2001.

O feito foi apreciado pela Corte na sistemática da repercussão geral, no Recurso Extraordinário nº 630.898/RS.

O STF fixou a seguinte tese (Tema 495/STF):

É constitucional a contribuição de intervenção no domínio econômico destinada ao INCRA devida pelas empresas urbanas e rurais, inclusive após o advento da EC nº 33/2001.

Logo, sem razão a recorrente.

c.4) Salário-Educação

Defende o recurso voluntário que a contribuição ao Salário-Educação passou a ser inexigível após o advento da EC nº 33, de 2001, por derrogação, motivo pelo qual restou inviabilizada a cobrança sobre a folha de salários, sua atual base de cálculo.

Sem razão.

Quanto à validade da exigência da contribuição ao Salário-Educação, a matéria resta consolidada no enunciado da Súmula nº 732 do STF:

Súmula 732/STF:

É constitucional a cobrança da contribuição do salário-educação, seja sob a Carta de 1969, seja sob a Constituição Federal de 1988, e no regime da Lei 9.424/1996.

Desde então, não há decisão vinculante em sentido contrário proferida pelo STF que invalide a cobrança da contribuição social, ainda que para fatos geradores posteriores ao advento da EC nº 33, de 2001.

Pelo contrário, a interpretação do STF continua firme no sentido de validar a cobrança da contribuição social do Salário-Educação, pelos mesmos fundamentos do Tema 325/STF, conforme se extrai da decisão proferida pelo Ministro Alexandre de Moraes, no Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.387.741/SP, publicada em 22/08/2022:

(...)

No Recurso Extraordinário (Vol. 15), interposto com amparo no art. 102, III, “a”, da Constituição Federal (...) sustenta violação aos arts. 5º, XXXVI; 149, §2º, III, “a”; e 212, §5º, da Constituição Federal.

Aduz que a Constituição Federal é clara ao estabelecer no seu art. 149, §2º, inciso III, alínea “a”, em rol taxativo, as bases de cálculo cabíveis para a contribuição em questão. Delimitada a abrangência da base de cálculo da contribuição em discussão, descabe a sua interpretação extensiva, sob pena de violação ao ordenamento jurídico (Vol. 15, fl. 4).

Defende a inconstitucionalidade da contribuição ao salário de educação haja vista que tal materialidade/base de cálculo era possível somente na redação originária do art. 149 da CF/88, na qual não havia o constituinte estabelecido qualquer restrição à eleição de bases como veio a fazê-lo posteriormente pela EC nº 33/2001 (Vol. 15, fl. 8).

Prossegue, firmando que a base econômica Folha de Salários tornou-se materialmente incompatível com normas constitucionais a ela supervenientes, o que implica no reconhecimento da pura e simples revogação da legislação que instituiu o Salário Educação, qual seja, a Lei 9.424/96, no seu artigo 15º, a partir da entrada em vigor do novo texto constitucional (Vol. 15, fl. 10)

(...)

É o relatório. Decido.

(...)

Além disso, a parte recorrente afirma que a contribuição ao salário educação após a EC 33/2001 viola os arts. 149, §2º, III, “a”; e 212, §5º, da Constituição Federal.

A propósito da nova redação do art. 149 da Constituição Federal conferida pela EC 33/2001, esta CORTE, por ocasião do julgamento do Tema 325 da repercussão geral (RE 603.624-RG, de minha relatoria), assentou que a alteração realizada por aquela Emenda Constitucional no art. 149, § 2º, III, da Carta da República não estabeleceu uma delimitação exaustiva das bases econômicas passíveis de tributação a toda e qualquer contribuição social e de intervenção no domínio econômico.

(...)

Embora naquele precedente paradigma estivessem em foco as contribuições ao SEBRAE - APEX – ABDI, o fato é que os mesmos fundamentos adotados no leading case aplicam-se à hipótese dos autos.

A esse respeito, são esclarecedores os seguintes trechos do voto por mim proferido no julgamento do Tema 325:

(...)

Como se viu, esse entendimento abrange não só as contribuições de intervenção no domínio econômico – CIDE, nas quais se incluem as contribuições para o SEBRAE – APEX - ABDI, mas também toda e qualquer contribuição social, à exceção daquelas destinadas à seguridade social de que trata o art. 195 da Constituição.

(...)

Diante do exposto, com base no art. 21, § 1º, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, NEGO SEGUIMENTO AO AGRAVO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

(...)

Logo, impõe-se rígida a exigência da contribuição ao Salário-Educação, em nome da recorrente, com fundamento no art. 15 da Lei nº 9.424, de 24 de dezembro de 1996, e demais normativos expressamente mencionados no auto de infração.

(d) Multa de Ofício Qualificada

O apelo recursal afirma que a multa aplicada pela fiscalização, no patamar de 150%, é confiscatória, com ofensa ao princípio constitucional do não confisco.

Ademais disso, argumenta que a conduta praticada pela recorrente não teve a intenção de fraudar o erário ou obter vantagem ilícita, porquanto não existe ilicitude na escolha pelo contribuinte de um caminho fiscal menos oneroso.

Pois bem.

Cabe reforçar que não é permitido ao contribuinte questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado, de sorte que não serão apreciados os argumentos da recorrente em favor da exclusão dos sócios da polo passivo da relação tributária, arrolados como responsáveis solidários no lançamento de ofício (Súmula CARF nº 172).

Com relação às multas aplicadas no lançamento de ofício, convém reproduzir o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação à época dos fatos:

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 duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

(...)

Extrai-se do Relatório Fiscal os seguintes fundamentos para aplicação da penalidade exacerbada pela autoridade tributária (fls. 45/51):

(...)

4.1) Conforme está demonstrado no item 6.2.2, e subitens, abaixo, a empresa GENESY, no período fiscalizado, não se enquadrava na condição de micro ou empresa de pequeno porte por ter receita bruta acima dos limites legais e, portanto não poderia ser optante do Simples Nacional. Não se cogita, pela clareza da vedação, de que esta não fosse de pleno conhecimento da empresa;

4.2) No período fiscalizado, de janeiro de 2014 a dezembro de 2016, constatou-se duas condutas distintas da empresa para ocultar/alterar fatos e intencionalmente diminuir, indevidamente, os valores dos tributos devidos neste período;

4.2.1) CONDUTA 1: No período de janeiro a novembro de 2014, em que pese ter declarado corretamente NÃO SER OPTANTE DO SIMPLES NACIONAL, nas GFIP`S que encaminhou à RFB (código 1) a empresa utilizou-se do expediente de lançar no campo “retenção – valor compensado” valores de retenção de 11% sobre NFS, bem acima dos efetivamente havidos, conforme demonstrado no item 6.6 abaixo. Estes valores informados nas GFIP`S são integralmente abatidos dos valores devidos das contribuições previdenciárias apuradas em cada competência. Essa conduta, em valores originários, causou uma apropriação indevida de exatos R\$ 326.876,85 (trezentos e vinte e seis mil, oitocentos e setenta e seis reais e oitenta e cinco centavos), valores estes que deveriam ter sido e não foram recolhidos aos cofres públicos;

4.2.1.1) Não há que se falar em mero erro de informação de valores, haja vista a ação deliberada, consciente e continuada da empresa, por ação dos seus administradores, em obter um ganho indevido, em detrimento da Fazenda Pública. Isso fica evidente através da análise da conta contábil “ 10101030180 - INSS A RECUPERAR”, referente ao exercício de 2014, onde a empresa apura os totais de valores retidos sobre as NFS que emitiu no período e, conscientemente, são informados valores maiores nas GFIP`S enviadas à RFB, buscando também, de forma consciente, aumentar os valores a serem deduzidos das contribuições sociais devidas em cada competência, reduzindo, em consequência, os valores a serem recolhidos aos cofres públicos, conforme se demonstra abaixo:

(...)

4.2.1.2) Os valores contabilizados na conta “10101030180 - INSS A RECUPERAR”, no período de janeiro a novembro de 2014, estão demonstrados no **ANEXO 2** deste Relatório Fiscal;

4.2.2) CONDUTA 2: A partir de dezembro/2014 até dezembro/2016 (a exceção de março/2015) mesmo não sendo empresa optante do simples nacional, passou a declarar-se, nas GFIP`S válidas que encaminhou à RFB, como empresa OPTANTE DO SIMPLES NACIONAL (código 2) e, nesta condição, passou a ser devedora tão somente da contribuição descontada dos segurados empregados. Também neste período, a exemplo do período anterior, não há que se falar em mero erro de informação, haja vista a ação deliberada, consciente e continuada da empresa, através da ação dos seus administradores, em obter um ganho indevido, em detrimento da Fazenda Pública a partir da informação falsa que prestou ao fisco federal, reduzindo, desta forma, drasticamente o montante das contribuições sociais devidas;

4.3) Nos dois períodos citados em que a empresa se utilizou de artifícios diversos, com base na má fé, ficou evidente o ânimo consciente de agir de forma ilícita, por parte dos administradores, para reduzir o montante dos tributos devidos, o que configura o dolo direto, ou determinado, que é quando o agente prevê um resultado, dirigindo sua conduta na busca de realizá-lo. 4.3.1) Uma vez presente a ocorrência de dolo, claro está a tentativa de fraude empregada pela empresa, através da ação dos seus administradores, cuja intenção não era outra senão a de não recolher integralmente os tributos devidos e, com isso, obter vantagens indevidas. A lesão aos cofres públicos é evidente. As condutas se configuram como FRAUDE, conforme previsão do artigo 72 da Lei 4.502/1964, abaixo transcrito:

Artigo 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

4.4) Os administradores da empresa sob ação fiscal, agindo com dolo, utilizaram-se de meios ilícitos tentando impedir ou retardar o conhecimento por parte da

autoridade fazendária dos montantes efetivamente devidos pela empresa, descaracterizando-os e, desta forma, tentando eximir a empresa do pagamento de todos os tributos devidos, o que configura a tentativa de evasão fiscal por meio simulado;

(...)

5) DA MULTA QUALIFICADA

5.1) Ao incorrer na infração prevista no artigo 72 da Lei 4.502/1964 (fraude) a empresa enquadrou-se na previsão do parágrafo 1º do artigo 44, da Lei 9.430/1996 que determina que o percentual da multa de lançamento de ofício de 75%, previsto no inciso I do artigo 44 da mesma Lei, seja duplicado. Nesta situação, a multa de ofício de 75% fica aumentada em 100% e, portanto, totaliza 150% sobre o tributo não declarado/recolhido. Abaixo transcreve-se o citado artigo da Lei 9.430:

Lei 9.430 - 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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

(...) (Destques do Original)

Então, a imputação de multa qualificada pela fiscalização se deu com base no art. 44, inciso I, e §1º da Lei nº 9.430, de 1996 c/c art. 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, que trata da conduta de fraude.

A fiscalização aponta dois comportamentos distintos da empresa com a finalidade de ocultar/alterar os fatos e, de forma intencional, reduzir indevidamente os valores dos tributos devidos. A seguir, o resumo:

(i) CONDUTA 1: informar a título de retenção de 11% sobre notas fiscais de serviços, no campo “Retenção – Valor Compensado” da GFIP, valores bem acima dos efetivamente destacados nos documentos, nas competências 01/2014 a 11/2014; e

(ii) CONDUTA 2: informar a condição de “Optante do Simples Nacional” (Código 2) em GFIP, nas competências de 12/2014 a 12/2016, exceto 03/2015, deixando de declarar as contribuições previdenciárias patronais e as

contribuições para outras entidades e fundos (terceiros), reduzindo drasticamente o montante das contribuições devidas.

É verdade que o recurso voluntário contesta de forma superficial a imputação de fraude, porém, mesmo assim, a matéria foi devolvida à apreciação da instância recursal, no qual a empresa afirma que não teve a intenção de fraudar o erário ou obter vantagem ilícita. Então, o órgão julgador tem o compromisso institucional de exercer o controle de legalidade do ato administrativo e se pronunciar sobre a regularidade da multa de ofício qualificada.

No presente caso, é dever da autoridade lançadora expor de forma explícita, clara e congruente os elementos fáticos que levaram a concluir pela fraude e qualificar a multa de ofício, de maneira a evidenciar o caráter doloso da conduta do infrator e o respectivo enquadramento na prática descrita no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

Ocorre que o lançamento fiscal é falho, com deficiência na motivação para fins de qualificação da multa, além de conter erros conceituais que comprometem a aplicação da penalidade de 150%.

Explica-se.

Em primeiro lugar, a multa qualificada incidiu sobre todas as infrações tributárias dos autos de infração, indistintamente, incluindo o lançamento fiscal para as competências 01/2014, 04/2014, 06/2014 e 03/2015, resultante de diferenças de remunerações dos segurados empregados apuradas a partir de conciliação entre as folhas de pagamento e as declarações em GFIP (itens 6.4 e 6.5, do Relatório Fiscal).

Segundo a fiscalização, nas competências 01/2014, 04/2014, 06/2014 e 03/2015, a empresa indicou corretamente em GFIP “Não Optante pelo Simples Nacional” (Código 1). A irregularidade tributária está na omissão de parte da remuneração dos segurados empregados, apurada em folha de pagamento (itens 6.4 e 6.5, do Relatório Fiscal).

Quanto a essa irregularidade, o relatório fiscal é desprovido de motivação para a aplicação da multa qualificada, porque a infração descrita não se amolda à nenhuma das duas condutas descritas pela autoridade fiscal.

Com efeito, as diferenças de remunerações apuradas a partir da comparação entre folha de pagamento e GFIP, nas competências 01/2014, 04/2014, 06/2014 e 03/2015, não se referem a valores informados em GFIP no campo “Retenção – Valor Compensado” (CONDUTA 1), tampouco dizem respeito às competências em que a empresa declarou em GFIP “Optante do Simples Nacional” – Código 2 (CONDUTA 2).

No que tange às demais infrações, é fundamental resgatar o elemento subjetivo contido no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964. Trata-se do dolo de fraudar.

Artigo 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária

principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

A fraude qualificadora da multa corresponde a uma ação ou omissão referente ao fato gerador do tributo que não foi declarado ou deixou de ser pago. É dizer, na linguagem da lei, uma conduta tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, a fim de reduzir o montante do tributo devido ou diferir o pagamento.

Logo, a fraude que justifica a multa qualificada se vincula à concretização da hipótese de incidência tributária, quando a conduta do infrator impede ou retarda a ocorrência do fato gerador, ou o comportamento do transgressor tem o propósito de alterar as suas características essenciais, tal como o critério material, temporal, espacial ou pessoal, com a propósito de obter vantagem tributária ilícita.

Não se trata aqui de questão meramente acadêmica, mas sim extremamente relevante para a fixação do alcance do art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, e imposição de penalidade mais gravosa.

A toda a evidência, ambas as condutas listadas pela autoridade fiscal não estão associadas à ocorrência do fato gerador ou a suas características essenciais.

Realmente, a conduta de declarar valores a título de retenção de 11% acima da importância com destaque em nota fiscal de serviço, nas competências de 01/2014 a 11/2014, não está relacionada à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, mas sim com a extinção do crédito tributário, em uma “compensação” realizada dentro do próprio mês, nos moldes do art. 31, § 1º, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

Como afirmou a autoridade fiscal, os valores do campo “Retenção – Valor Compensado” da GFIP são integralmente abatidos dos valores devidos das contribuições previdenciárias apuradas em cada competência, reduzindo o montante do tributo a recolher no próprio mês (Conduta 1).

De maneira análoga, a declaração indevida pela empresa como “Optante pelo Simples Nacional” em GFIP, nas competências 12/2014 a 12/2016, salvo a competência 03/2015, não é capaz de alterar o fato gerador, considerando a remuneração como elemento nuclear da hipótese de incidência das contribuições previdenciárias, e sim afeta o crédito tributário correspondente (Conduta 2).

O Simples Nacional é um regime tributário que implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, de diversos impostos e contribuições, dentre eles, a contribuição patronal previdenciária. Além disso, fica dispensado o pagamento das contribuições devidas a outras entidades e fundos (art. 13, inciso VI e § 3º, da Lei Complementar nº 123, de 2006).

A acusação fiscal se reporta especificamente à ocorrência de fraude, cuja aderência cabe ao órgão julgador avaliar (art. 72, da Lei nº 4.502, de 1964). Na sua fundamentação, em momento algum a fiscalização tributária faz alusão à prática de sonegação ou à falsidade da compensação para fins de aplicação de multas diferenciadas, o que levaria, sem dúvida, à outra análise da subsunção do fato à norma (art. 71, da Lei nº 4.502, de 1964, ou art. 89, § 10, da Lei nº 8.212, de 1991, por exemplo).

Há claros limites de atuação do julgador administrativo. Não compete ao órgão julgador inovar na motivação do lançamento para aperfeiçoá-lo, com forma de superar as deficiências do ato administrativo, produzindo novos fundamentos jurídicos para a manutenção do ato contestado, sob pena de envolver-se em questões alheias às suas atribuições funcionais, em prejuízo à imparcialidade e confiabilidade do contencioso administrativo fiscal.

A propósito, a alteração de fundamentos do lançamento fiscal repercute diretamente no exercício do direito de defesa e contraditório pelo sujeito passivo.

Ao contrário da decisão recorrida, as infrações listadas pela fiscalização não permitem caracterizar as condutas da autuada como fraude, a partir dos elementos normativos específicos do art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

Obviamente, fato gerador da obrigação tributária principal, a que se refere o dispositivo de lei, não pode ser compreendido como sinônimo de obrigação tributária principal ou crédito tributário correspondente, utilizando-se uma e outra expressão imprecisamente, fora da acepção comum do direito tributário. A multa qualificada envolve aplicação de preceitos de direito tributário penal.

Dessa forma, cabe tornar improcedente a exasperação da penalidade, com redução do percentual da multa de ofício ao patamar de 75%, nos moldes do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996.

Por fim, escapa à competência do órgão julgador administrativo a análise de questões sobre caráter ilegal e confiscatório da multa de ofício prevista em lei, tampouco cabe examinar a alegação de desproporcionalidade do percentual aplicado tendo em conta o dano causado pela ação ou omissão.

Como dito antes, é inoponível na esfera administrativa a alegação de violação a princípios constitucionais, uma vez que requer o exame da compatibilidade do dispositivo de lei com a Constituição da República de 1988.

Aqui, incide o art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, bem com a Súmula nº 2 do CARF, cujo enunciado foi reproduzido neste voto.

Conclusão

Em vista do exposto, voto por: (i) não conhecer dos recursos voluntários de Valdir Rodrigues Vieira e Steffani Pereira Dutra, arrolados como responsáveis tributários; e (ii) conhecer

do recurso voluntário da empresa, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar parcial provimento para excluir a qualificadora da multa de ofício, com redução da penalidade ao patamar de 75%.

Assinado Digitalmente

Cleber Alex Friess