



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11516.720200/2014-01
ACÓRDÃO	2202-011.752 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DTV SERVIÇOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/06/2013

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. SÚMULA CARF 171.

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento. (Súmula CARF nº 171)

O Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento interno de planejamento e controle das atividades fiscais, insuscetível de afastar as competências estabelecidas pelo Código Tributário Nacional e no Processo Administrativo Fiscal.

FASE INQUISITÓRIA. CONTRADITÓRIO. DIREITO DE DEFESA. SÚMULA CARF 46.

Antes do lançamento tributário, não há que se falar em cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, uma vez que ainda não instaurada a sua litigiosidade, considerando-se o momento anterior à lavratura fiscal de fase inquisitorial do procedimento fiscal.

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.

LEGITIMIDADE PASSIVA. CORRELAÇÃO ENTRE O FATO GERADOR E O CONTRIBUINTE OU RESPONSÁVEL. INOCORRÊNCIA.

A legitimidade passiva decorre da correlação dada pela autoridade fiscal entre o fato gerador e o contribuinte ou responsável, não se confundindo com a discussão envolvendo a devida imputação ao caso concreto, debatida em análise de mérito.

DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS. FRAUDE OU SIMULAÇÃO. AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. SIMPLES NACIONAL.

A autoridade fiscal pode desconsiderar atos e negócios jurídicos utilizados para ocultar o efetivo empregador por meio da transferência e registro de colaboradores em empresa optante pelo Simples Nacional, a fim de usufruir benefício fiscal, vedado ao empregador originário.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA. FRAUDE OU SONEGAÇÃO. UTILIZAÇÃO DE BENEFÍCIO FISCAL INDEVIDO. CABIMENTO.

Uma vez demonstrado que sujeito passivo se valeu de expediente para excluir ou modificar as características da exação, de forma a reduzir o montante da contribuição devida, há que se reconhecer válida a qualificação da multa de ofício aplicada.

COMPENSAÇÃO. RECOLHIMENTOS EFETUADOS PELO REGIME DO SIMPLES NACIONAL. CONTRIBUINTES DISTINTOS. POSSIBILIDADE.

Constatada a transferência de trabalhadores de empresa excluída do Simples Nacional para empresa optante com o objetivo de manutenção do benefício fiscal vedado à primeira, e tendo o vínculo empregatício nela sido caracterizado, é possível a dedução das contribuições realizadas no regime simplificado, das contribuições apuradas no lançamento fiscal.

MULTA DE OFÍCIO x MULTA MORATÓRIA. FUNDAMENTOS DIVERSOS.

As multas de ofício e moratória não se confundem. A primeira é aplicável como punição pelo descumprimento da legislação tributária, a outra decorre da impontualidade injustificada no adimplemento da obrigação.

MULTA QUALIFICADA. CONFISCO. TEMA 863 STF.

O Supremo Tribunal Federal limitou a multa tributária qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio ao percentual de 100% (cem por cento), cabendo sua aplicação retroativa, em razão de sua benignidade.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao recurso para: por unanimidade de votos, reduzir o percentual da multa de ofício para 150%; e, por voto de qualidade, determinar que a parcela que concerne às contribuições patronais, constantes dos pagamentos realizados no sistema simplificado pela Nutri Gourmet Restaurantes Empresariais Eireli, seja aproveitada no cálculo das correspondentes contribuições patronais apuradas no lançamento, vencidos os conselheiros Marcelo Valverde Ferreira da Silva (relator), Sara Maria de

Almeida Carneiro Silva e Henrique Perlatto Moura, que não acatavam esse aproveitamento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Ronnie Soares Anderson.

Assinado Digitalmente

Marcelo Valverde Ferreira da Silva – Relator

Assinado Digitalmente

Ronnie Soares Anderson – Presidente e Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Henrique Perlatto Moura, Marcelo Valverde Ferreira da Silva (Relator), Thiago Buschinelli Sorrentino, Andressa Pegoraro Tomazela, Ronnie Soares Anderson (Presidente)

RELATÓRIO

Conforme Relatório Fiscal e anexos, o processo em epígrafe refere-se a NFLD DEBCAD 51.017.829-4 em que foram lançadas contribuições sociais previdenciárias patronais incidentes sobre remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais, no período janeiro de 2009 a dezembro de 2011.

Cientificado do lançamento fiscal, o sujeito passivo e o solidário apresentaram impugnação como os mesmos elementos de defesa a seguir resumidas:

“Breve Relato”.

“Nulidade Formal do Procedimento Fiscal”

O procedimento fiscal é nulo em razão do excesso de prazo, uma vez que a Auditoria Fiscal ultrapassou o período de um ano sem justificativa motivada para as sucessivas prorrogações do MPF-F.

Argumenta que, embora não haja limite legal para as prorrogações do MPF, a ação fiscal não pode perdurar por mais de um ano sob pena de afrontar os princípios da razoabilidade e eficiência administrativa.

Propõe a aplicação analógica do art. 24 da Lei 11.457/07, que fixa o prazo de trinta dias para o julgamento da impugnação ou recurso administrativos.

“Nulidade por preterição do direito de defesa”

O direito de defesa do autuado estaria preterido em razão de o sujeito passivo não ter sido regularmente intimado/notificado, eis que a autoridade lançadora, na ação fiscal, ante a dificuldade de localizar a impugnante ter passado a intimar o sócio da empresa Nutri Gourmet, o Sr. Fernando, que não tem poderes para representar a impugnante.

A defendente tomou conhecimento do procedimento de fiscalização apenas quando o Sr. Fernando lhe entregou uma cópia da autuação.

O direito de defesa do autuado estaria comprometido também porque, na descrição dos cálculos efetuados no Auto de Infração, foram utilizadas as expressões internas da RFB “GFIP exportada”, “GFIP não exportada” e “GFIP substituídas”.

“A impugnante não é a contribuinte das exações (nulidade material)”

Não existe suporte fático para a conclusão de que a impugnante é o sujeito passivo da exigência porque não ficou demonstrado os requisitos da relação de emprego os trabalhadores registrados pela Nutri Gourmet e a empresa impugnante.

A empresa Villani Ltda ME está inativa desde 2010, seus sócios não têm participação na gestão empresarial que desencadeou o AI e sua única sede está desocupada, não havendo qualquer indício em sentido contrário.

O fato é que a Nutri Gourmet contrata, remunera e administra os trabalhadores no curso de suas atividades. Logo, esta é a real contribuinte das exações. Não pode o fisco presumir que a impugnante comandava a operação empresarial a fim de qualificá-la como contribuinte e com isso alterar a realidade formal e material estampada nos autos e que influi diretamente no quantum que está sendo cobrado.

A definição do contribuinte é um aspecto central da obrigação tributária e, no presente caso, de maior relevância, eis que as empresas estão sujeitas a diferentes formas de tributação e porque a duplicação da multa está diretamente vinculada à definição de qual empresa é a real contribuinte.

Eventual responsabilidade solidária entre as empresas não prejudica em nada a alegação de que o AI é deficiente quanto à definição da real contribuinte.

O contribuinte (sujeito passivo direto) e o responsável (sujeito passivo indireto) são conceitos jurídicos distintos, conforme o art. 121 do CTN. Assim, é nulo o lançamento, pois partiu de premissa equivocada quanto ao real contribuinte das exações, que, para todos os fins legais, é optante do Simples Nacional.

“Vícios quanto à responsabilidade tributária: imprecisão do AI, falta de provas quanto à “simulação”, existência de fato da Nutri Gourmet, inexistência da unidade operacional entre as empresas no fato gerador”

A responsabilidade tributária decorrente de ato ilícito se dá em tratamento distinto da responsabilidade solidária de terceiro vinculado ao fato gerador.

É ônus da fiscalização a prova do emprego do dolo, má-fé e/ou simulação, o que não ocorreu. Tudo o que consta do AI são planilhas unilaterais e cópias de declarações fiscais prestadas pelas próprias empresas.

A Nutri Gourmet existe de fato: tem estrutura física onde foram localizados alguns de seus funcionários, tem escritório próprio, filiais, seu sócio administrador foi localizado pela fiscalização etc.

O que ocorreu foi que o sócio administrador da Nutri Gourmet adquiriu *know-how* quando era empregado da impugnante vindo a incrementar o seu próprio negócio, porém, de forma independente.

É natural que Andréia Villani foi reduzindo a sua participação no mercado de refeições a partir do momento que as operações não se apresentavam mais viáveis financeiramente, face à sua exclusão do SIMPLES e que seus sócios foram envelhecendo.

Ademais, não há identidade entre os sócios de ambas as pessoas jurídicas.

O quadro de empregados das duas empresas não era o mesmo, possuíam clientes diferentes, distintos volumes de faturamento etc. A relação de trabalhadores de ambas as empresas ora anexada comprova a alegação.

O STJ já assentou que somente existe responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico, quando ambas realizarem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador.

Assim, o AI é nulo também porque se baseou em ato ilícito não devidamente comprovado para transmutar a realidade formal e porque não ocorreram a suposta simulação e/ou grupo econômico.

“Ilegalidade do afastamento da condição da Nutri Gourmet de optante do Simples Nacional (nulidade formal e/ou material)”

A exclusão da empresa Nutri Gourmet do Simples não poderia ser feita sem a adoção dos procedimentos especiais previsto para a espécie, inclusive com abertura de contraditório.

Não foi comprovado no processo a ocorrência de motivo para exclusão ou impedimento do Simples em desfavor da Nutri, sendo que a atividade desenvolvida por ela é de fornecimento de alimentos, não se caracterizando como cessão de mão-de-obra.

A consulta anexa extraída do site da RFB comprova que Nutri Gourmet se encontra em situação ativa no Simples.

A inexistência de exclusão formal da Nutri do Simples torna o procedimento irregular ensejando a nulidade do crédito tributário. Cita jurisprudência administrativa e judicial.

A administração tributária já havia convalidado a opção da Nutri ao Simples há 4 anos, sem qualquer ressalva.

Ademais eventual exclusão somente poderia surtir efeitos futuros, não podendo retroagir. O entendimento fiscal registrado no processo, contrário ao que vinha sendo adotado pela RFB implica em revisão de entendimento jurídico, que é vedado pelo art. 146 do CTN, e violação ao princípio da segurança jurídica. Cita decisão judicial.

Ademais a suposta cessão de mão-de-obra não foi caracterizada apropriadamente no caso concreto. O convencimento foi baseado exclusivamente em informações obtidas na internet, de caráter publicitário. Não foram feitas checagens obrigatórias junto aos ditos tomadores de serviços. Se o caso é de cessão de mão de obra como pode ser ignorada a eventual responsabilidade pessoal dos tomadores?

Não poderia o fisco escusar-se de diligenciar junto aos tomadores para apuração de responsabilidade pessoal.

O aspecto de caracterização da cessão de mão-de-obra não poderia servir de subsídio para a apuração do crédito tributário pela sistemática ordinária de tributação.

É importante destacar que a atividade da Nutri é o fornecimento de refeições, uma operação de comércio, não havendo que se falar em prestação de serviços, que dirá cessão de mão-de-obra.

A Nutri não coloca seus trabalhadores a disposição das outras empresas.

Não havendo que se falar em cessão de mão-de-obra.

Mesmo que se argumente que a atividade da Nutri é mista (fornecimento de alimentos e prestação de serviços), não há como caracterizar a cessão de mão-de-obra, pois sequer há a preponderância na prestação de serviços.

A Nutri também não tem movimentação financeira incompatível com o limite da receita bruta atinente ao Simples. Essa circunstância não foi demonstrada de forma concreta. Ademais, a movimentação financeira não é sinônimo de receita e eventual ultrapassagem do limite, caso averiguada mediante procedimento fiscal regular, somente produz efeitos em relação a exercícios futuros.

“Nulidade Material do Lançamento Tributário”

Nulidade por vício material do lançamento em razão de não ter sido abatido da cota patronal os valores declarados pelas empresas no âmbito do Simples, o que implica em dupla incidência.

“Ilegalidade da Multa de 225%”

A multa do art. 44, §§ 1º e 2º da Lei 9.430/96 é descabida porque sua aplicação implica em prova de que a conduta do contribuinte foi dolosa.

No caso concreto, falta prova da conduta dolosa e da simulação.

O lançamento baseou-se apenas em declarações efetuadas pelas próprias empresas. Logo, não houve sonegação de informação, a fazenda foi apta a lançar o que entendia devido, a partir dos dados declarados pelas contribuintes e não se evidenciando a má-fé.

Aduz aplicação da súmula 14 do CARF.

Cita julgado do TRF.

Aduz, ainda, ilegalidade da majoração de 50% sobre a multa qualificada, sob o argumento de que é empresa inativa e deixou de atender as intimações apenas porque não foi validamente comunicada. Ademais, o fiscal consignou que as declarações fiscais prestadas pelas empresas lhe possibilitaram auferir o quantum do crédito tributário, não se justificando a majoração.

Através do Acórdão nº 02-64.003, a 6ª Turma da DRJ/BHE julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração:01/01/2009 a 31/12/2011

FASE INVESTIGATÓRIA ANTERIOR AO LANÇAMENTO FISCAL. INOCORRÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA.

Em data anterior a autuação, na fase inquisitiva do procedimento fiscal, não ocorre cerceamento de defesa, eis que esta etapa prescinde do contribuinte, instaurando-se o contencioso administrativo fiscal somente a partir do lançamento fiscal.

SUJEITO PASSIVO. CONTRATAÇÃO DE EMPREGADOS COM EMPRESA “DE FACHADA”.

O lançamento fiscal em nome do sujeito passivo identificado no Auto de Infração decorre da comprovação de que a contratação de empregados se deu com utilização de empresa de fachada optante pelo SIMPLES, com o uso de simulação e com o único objetivo de fugir da tributação, em prejuízo da Seguridade Social.

MULTA 225%. É PROCEDENTE ANTE A COMPROVAÇÃO DA SIMULAÇÃO E DO NÃO ATENDIMENTO ÀS INTIMAÇÕES PARA A APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS E ESCLARECIMENTOS.

É procedente a multa de 225% aplicada ante a comprovação nos autos da ocorrência de simulação, bem como do não atendimento às intimações para a apresentação de documentos e esclarecimentos.

RECOLHIMENTO EFETUADO AO SIMPLES POR TERCEIROS E COM SIMULAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE ABATIMENTO DO CRÉDITO APURADO.

Não se pode abater do débito apurado, os recolhimentos ao SIMPLES em razão de vedação legal, de os recolhimentos terem sido efetuados por terceiro e com a utilização do artifício da simulação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O sujeito passivo ANDREIA VILLANI LTDA ME não se conformando com o acórdão de impugnação apresentou Recurso Voluntário (fls. 1.333 a 1.359) em que repisa os mesmos fatos e fundamentos alegados por ocasião de sua impugnação. O sujeito passivo foi cientificado do Acórdão 02-64.003, na data de 25.11.2015, apresentando Recurso Voluntário em 15.12.2015, por intermédio de seu procurador constituído às fls. 251.

Uma vez constatado que o solidário NUTRI GOURMET RESTAURANTES EMPRESARIAIS EIRELI não havia sido formalmente intimado do Acórdão 02-64.003, o processo retornou para a unidade de origem a fim de que a providência fosse cumprida. Após o transcurso do prazo de 30 dias da ciência realizada por edital do solidário na situação cadastral inapta, o processo retornou para julgamento do recurso voluntário.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Marcelo Valverde Ferreira da Silva**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo, e presentes os demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

1. Preliminar – Nulidade do Procedimento Fiscal – Excesso de Prazo do Mandado de Procedimento Fiscal

Preliminarmente, sustenta o sujeito passivo a nulidade do procedimento fiscal que culminou no lançamento do crédito tributário, tomando por fundamento a ausência de justificção para as sucessivas prorrogações do Mandado de Procedimento Fiscal, aduzindo, também, que não teria sido cientificado destas prorrogações.

Ora, o Mandado de Procedimento Fiscal por ocasião da fiscalização estava regulamentado pela Portaria RFB nº 3014, de 29 de junho de 2011, que dispunha sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelecia as normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Art. 2º Os procedimentos fiscais no âmbito da RFB serão instaurados com base em Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) e deverão ser executados por Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, observada a emissão de:

I - Mandado de Procedimento Fiscal de Fiscalização (MPFF), para instauração de procedimento de fiscalização; e

II - Mandado de Procedimento Fiscal de Diligência (MPFD), para realização de diligência.

(...)

Art. 4º O MPF será emitido exclusivamente na forma eletrônica e assinado pela autoridade emitente, mediante a utilização de certificado digital válido, conforme modelos constantes dos Anexos de I a III desta Portaria.

Parágrafo único. A ciência do MPF pelo sujeito passivo dar-se-á no sítio da RFB na Internet, no endereço, com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal.

(..)

Art. 9º As alterações no MPF, decorrentes de prorrogação de prazo, inclusão, exclusão ou substituição de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela execução ou supervisão, bem como as alterações relativas a tributos a serem examinados e a período de apuração, serão procedidas mediante registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade emitente, conforme modelo constante do respectivo Anexo a esta Portaria, cientificado o contribuinte nos termos do parágrafo único do art. 4º.

(...)

11. Os MPF terão os seguintes prazos máximos de validade:

I - 120 dias, nos casos de MPF-F e de MPF-E; e

(...)

Art. 12. A prorrogação do prazo de que trata o art. 11 poderá ser efetuada pela autoridade emitente, tantas vezes quantas necessárias, observado, em cada ato, os prazos fixados nos incisos I e II do art. 11, conforme o caso.

(...)

Ou seja, pela norma regulamentar resta patente que a autoridade emitente pode prorrogar o prazo legal para a conclusão do Mandado de Procedimento Fiscal “tantas vezes quantas necessárias” para a conclusão do procedimento de fiscalização, sendo exatamente esta a motivação das sucessivas prorrogações.

Importante esclarecer ao sujeito passivo que nos diversos Termos de Intimação constava a identificação do Número do Mandado de Procedimento Fiscal e do Código de Acesso para sua confirmação no sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). O Mandado de Procedimento Fiscal é documento eletrônico em que a ciência ao contribuinte e as suas prorrogações se encontram disponíveis para consulta através do Código de Acesso fornecido pela autoridade fiscal.

Frise-se que os Termos de Intimação datados de 02.07.2013 (fls. 165), de 27.08.2013 (fls. 168), e de 23.10.2013 (fls. 171), foram recebidos pelo sujeito passivo no endereço

cadastral informado à RFB, neles constando o Código de Acesso para que o sujeito passivo realizasse o acompanhamento do documento originário e das suas sucessivas prorrogações.

O sujeito passivo não logrou êxito em demonstrar qualquer inconsistência no Mandado de Procedimento Fiscal ou em alguma das sucessivas prorrogações, até sua conclusão pela emissão do Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal. À propósito, ainda que o sujeito passivo obtivesse êxito em demonstrar alguma irregularidade no Mandado de Procedimento Fiscal, não resultaria em nulidade do lançamento, nos termos da Súmula CARF nº 171:

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento. (Súmula CARF nº 171)

Eis que o Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos, sem força para afastar as competências legais atribuídas à autoridade lançadora, não implicando nulidade do procedimento fiscal mesmo que haja eventuais falhas na emissão e trâmite desse instrumento, conforme inúmeros precedentes desta Turma Ordinária e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2018 a 31/12/2018

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. EFEITOS. SÚMULA CARF Nº 71.

O Mandado de Procedimento Fiscal se constitui em mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária e irregularidades em sua emissão, alteração ou prorrogação não são motivos suficientes para se anular o lançamento, bem como não acarreta nulidade do lançamento a ciência do auto de infração após o prazo de validade do MPF.

Número da decisão: 2202-010.704 – Processo 17227.720227/2022-37

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/12/2011

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Veza que todos os atos que ampararam a ação fiscal ocorreram em conformidade com as disposições normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e tendo a ação fiscal sido conduzida por servidor competente, em obediência aos requisitos do Decreto nº 70.235/1972, e inexistindo prejuízo à defesa, não se há de falar em nulidade do auto de infração.

Número da decisão: 2202-010.504 – Processo nº 10580.728809/2014-83

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/07/2010

CSP. AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Os preceitos estabelecidos no Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966) e no Processo Administrativo Fiscal (Decreto nº 70.235, de 1972) sobrepõem-se às recomendações insertas na Portaria que criou o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), que se consubstancia mero instrumento de controle administrativo.

Número da decisão: 9202-007.165 – Processo nº 11065.721221/2011-48

Portanto, rejeito a preliminar relacionada a eventual nulidade do Mandado de Procedimento Fiscal e suas sucessivas prorrogações.

2. Preliminar – Nulidade do Auto de Infração – Preterição do Direito de Defesa

O recorrente sustenta em sede de preliminar a nulidade do lançamento tributário, uma vez que teria sido preterido o seu direito de defesa, pois não teve a oportunidade de se contrapor aos argumentos trazidos pela autoridade fiscal, que concluiu que o recorrente e a NUTRI GOURMET RESTAURANTES EMPRESARIAIS EIRELI – ME, CNPJ nº 09.095.851/0001-30, se tratariam, na realidade, de uma única empresa. Tal conclusão levou a autoridade fiscal a atribuir à recorrente a caracterização do vínculo empregatício dos colaboradores que teriam sido contratados pela NUTRI GOURMET RESTAURANTES EMPRESARIAIS EIRELI – ME.

Para reforçar seu argumento, o sujeito passivo alega que o encaminhamento de intimações para o sócio da empresa NUTRI GOURMET RESTAURANTES EMPRESARIAIS EIRELI – ME, sem que este tenha poderes para representá-lo macularia o lançamento, o qual teve conhecimento somente após sua lavratura, inviabilizando a possibilidade de demover a autoridade fiscal de suas conclusões.

Convém esclarecer ao recorrente que o contencioso se instaura com a impugnação válida da exigência, conforme efetivamente instaurado, nos termos do artigo 14, do Decreto nº 70.235/1972. Assim sendo, os atos preparatórios para o lançamento não estão sujeitos ao contraditório, pois fazem parte da fase inquisitória instaurada pelo procedimento fiscal, conforme inúmeros precedentes deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1994 a 31/05/1996

FISCALIZAÇÃO. AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO PRÉVIA DO CONTRIBUINTE PARA ESCLARECIMENTOS. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O momento anterior à impugnação trata-se de uma fase inquisitorial, por meio da qual a administração tributária dispõe de amplo poder de investigação para a apuração de fatos que possam configurar ilícitos administrativos tributários, razão pela qual não se exige a garantia do contraditório, e, portanto, a necessidade de atuação do Contribuinte.

Número da decisão: 9202-008.037 – Processo nº 36266.006057/2006-42

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

DESPACHO DECISÓRIO. PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA NA FASE DE AUDITORIA INTERNA. FASE PRÉ-PROCESSUAL. PRELIMINAR REJEITADA.

Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa na fase de auditoria interna, inexistindo ainda acusação ou imputação de infração, mas tão-somente investigação fiscal. Os princípios do contraditório e da ampla defesa são de observância obrigatória na fase do devido processo legal administrativo fiscal, que no caso de declaração de compensação tem início com a apresentação de manifestação de inconformidade ao despacho decisório denegatório do direito creditório.

Número da decisão: 9101-004.214 – Processo nº 16306.721016/2012-05

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2006

CERCEAMENTO DE DEFESA. FASE INQUISITÓRIA.

A partir da Impugnação é que se instaura a fase litigiosa do processo. A etapa que antecede a manifestação da parte é meramente inquisitória, pelo que não há que se cogitar do cerceamento de defesa.

Número da decisão: 2202-005.771 – Processo nº 10860.720535/2009-71

De fato, verifica-se que após o recebimento de 3 (três) intimações sem qualquer resposta do sujeito passivo, a autoridade levou ao conhecimento do Sr. Fernando Luiz Vilani o procedimento fiscal que se encontrava em curso, de modo a se viabilizar a entrega de documentos necessários para a instrução processual. Não se pode perder de vista o contexto em que o encaminhamento do mencionado comunicado se deu, por meio de troca de e-mail, cujo endereço eletrônico foi identificado a partir do sítio da empresa NUTRI GOURMET RESTAURANTES EMPRESARIAIS EIRELI - ME, que apresentava na época o mesmo endereço cadastral do sujeito passivo.

Isso demonstra que a autoridade fiscal atuou de forma diligente, diante das 3 (três) intimações válidas, e sem atendimento do sujeito passivo. A resposta do Sr. Fernando Luiz Vilani de que iria solicitar que à contabilidade da empresa entrasse em contato com a auditoria, e que a sócia do sujeito passivo era sua tia, antes de representar qualquer arbitrariedade ou nulidade, demonstra o esforço despendido pela autoridade fiscal em obter contato com os representantes legais do sujeito passivo.

Desta feita, considerando a existência de intimações válidas, não tem qualquer fundamento a alegação do recorrente de que deveria se valer a fiscalização de outras formas válidas de intimação. Também é preciso consignar a existência simultânea do Mandado de

Procedimento Fiscal nº 09201000.2013.01328 para a realização de verificações fiscais na empresa NUTRI GOURMET RESTAURANTES EMPRESARIAIS EIRELI – ME.

Por fim, resta enfrentar o argumento de que apenas tomou ciência do Auto de Infração após a sua lavratura. Ora, está amplamente demonstrada a conduta omissiva do recorrente durante o procedimento de fiscalização, e considerando o dever da autoridade fiscal na apuração do ilícito, não lhe restava alternativa que não fosse o lançamento tributário com base nos elementos de que dispunha, independentemente da participação do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 46: O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.

A nulidade prevista no artigo 59 do Decreto 70.235/1972 decorre de incompetência da autoridade que praticou o ato tido por ilegal ou com preterição do direito de defesa. Não visualizo qualquer destas situações ao caso concreto que pudesse fulminar o Auto de Infração. A ausência de intimação prévia ou a falta de participação do sujeito passivo por ocasião da fase inquisitorial do lançamento não maculam o Auto de Infração, infirmam sua validade ou prejudicam o direito a ampla defesa do recorrente, razão pela qual rejeito esta preliminar.

3. Preliminar – Ilegitimidade Passiva

O recorrente defende sua ilegitimidade para figurar no polo passivo da obrigação tributária, alegando que as contribuições lançadas deveriam ter como destinatário a empresa NUTRI GOURMET RESTAURANTES EMPRESARIAIS EIRELI – ME, responsável pela contratação e remuneração dos segurados empregados sobre os quais recaiu a contribuição previdenciária.

Não se atentou o recorrente que o lançamento em questão não teve embasamento somente em fatos geradores relacionados com a empresa NUTRI GOURMET RESTAURANTES EMPRESARIAIS EIRELI – ME, mas também a ele diretamente associado. O lançamento do código GS – GFIP SUBSTITUÍDAS ANDREIA VILLANI ME, tem por fato gerador as contribuições devidas pela empresa e as decorrentes do grau de incapacidade laborativa dos riscos ambientais do trabalho referentes às GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) Não Exportadas ou Exportadas e Substituídas, transmitidas pelo próprio recorrente, bem como das RAIS existentes nos sistemas da Receita Federal do Brasil.

A apreciação da legitimidade passiva se dá em abstrato por meio da correlação dada pela autoridade fiscal entre o sujeito passivo e o fato gerador da contribuição. Atente-se para diversos pontos do Relatório Fiscal de fls. 77 a 148 em que a autoridade lançadora aborda que seria o recorrente e a NUTRI GOURMET RESTAURANTES EMPRESARIAIS EIRELI – ME “uma única empresa”, concluindo a partir de uma série de indícios e provas produzidas o que se segue:

“Em virtude do acima exposto e demais informações abaixo, conclui-se que a empresa Andreia Villani ME é quem, na realidade, contrata, administra, e remunera os trabalhadores formalmente registrados na pessoa jurídica Nutri Gourmet Restaurantes Empresariais Eireli – ME. Ficou constatada a ocorrência

dos elementos caracterizadores do vínculo empregatício para o enquadramento desses trabalhadores como empregados do sujeito passivo, em atendimento ao artigo 12, I, “a” da Lei 8.212/91: pessoalidade, não-eventualidade, subordinação e onerosidade.

Reafirma-se que a existência da pessoa jurídica denominada Nutri Gourmet se dá somente no plano meramente formal, com evidente escopo de proporcionar indevidamente ao sujeito passivo o benefício instituído pelo sistema Simples Nacional, isentando-o do recolhimento das contribuições que o presente lançamento visa resgatar.” (fls. 72 e 73)

Assim sendo, a correlação entre o recorrente e o fato gerador foram devidamente esclarecidas no Relatório Fiscal. Fato este que não se confunde com a adequação do caso concreto à norma abstrata, cujo debate se travará no tópico destinado ao mérito, motivo pelo qual rejeito a preliminar de ilegitimidade passiva.

4. Do Mérito

A defesa do sujeito passivo tem por fundamento exclusivo o questionamento quanto ao lançamento de fatos geradores que deveriam ser atribuídos à empresa NUTRI GOURMET RESTAURANTES EMPRESARIAIS EIRELI – ME, e não ao recorrente. Para tanto desenvolve seu arrazoado, basicamente, na ausência de demonstração probatória da situação de unidade empresarial e confusão patrimonial existente entre si e a NUTRI GOURMET RESTAURANTES EMPRESARIAIS EIRELI – ME, alegando ser esta autônoma e independente em seu desiderato social.

Alega que após sua exclusão de ofício do Simples Nacional, teve sua atividade empresarial inviabilizada, o que resultou em sua inatividade desde 2010. Que seria natural que os seus colaboradores fossem contratados por empresa do mesmo ramo de atividade, no caso a NUTRI GOURMET RESTAURANTES EMPRESARIAIS EIRELI – ME, cujos sócios ligados por relação de parentesco com os administradores do recorrente, e por vínculos empregatícios anteriores, adquiriram o conhecimento necessário para instituir, autonomamente, novo empreendimento na mesma área de negócios que o do sujeito passivo, e que tal intento não caracteriza fraude, simulação ou dolo.

Questiona que não ficou demonstrada a pessoalidade, não eventualidade, subordinação e onerosidade dos trabalhadores com o recorrente, que justificasse o lançamento tributário realizado em seu nome, sobre os fatos geradores relacionados com os contratados pela NUTRI GOURMET RESTAURANTES EMPRESARIAIS EIRELI – ME. Passa a deduzir uma série de argumentos sobre o instituto da responsabilidade fiscal e solidariedade, de modo a concluir pela incorreção do lançamento tributário.

Argumenta que sendo a contratante dos trabalhadores optante pelo Simples Nacional, não estaria sujeito às contribuições ora lançadas em seu desfavor, pois tais contribuições foram recolhidas de forma substitutiva por NUTRI GOURMET RESTAURANTES EMPRESARIAIS

EIRELI – ME, nos termos da Lei Complementar nº 123/2006, requerendo, na hipótese de manutenção do lançamento, a dedução da contribuição recolhida no regime simplificado.

Antes do enfrentamento do mérito propriamente dito, conclui-se não questionada a parte do lançamento tributário do código de levantamento GS – GFIP SUBSTITUÍDAS ANDREIA VILLANI ME, que tem por fato gerador as contribuições devidas para outras entidades ou fundos referentes às GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) Não Exportadas ou Exportadas e Substituídas, transmitidas pelo próprio recorrente.

Por sua vez, a fiscalização trouxe fatos notórios e incontestáveis que subsidiaram o lançamento tributário: a) que o recorrente e a NUTRI GOURMET RESTAURANTES EMPRESARIAIS EIRELI – ME apresentavam o mesmo endereço cadastral, cujos sócios eram ligados por relação de parentesco; b) que o recorrente foi excluído do Simples Nacional em razão de não regularização de pendências, com efeitos a partir de 01.01.2009, cessando suas atividades à partir de 2010; c) que a empresa NUTRI GOURMET RESTAURANTES EMPRESARIAIS EIRELI – ME até o ano calendário de 2008 apresentava DIPJ Inativa, passando a condição de optante do Simples Nacional a partir de 01.01.2010; d) que a partir de 2010, os colaboradores que foram dispensados pelo recorrente passaram a ser contratados pela NUTRI GOURMET RESTAURANTES EMPRESARIAIS EIRELI – ME; e) que até 04/2010, as GFIP apresentadas para o recorrente e a NUTRI GOURMET RESTAURANTES EMPRESARIAIS EIRELI – ME foram transmitidas pelo mesmo escritório de contabilidade.

Com o máximo respeito às ponderações do recorrente, a fiscalização demonstrou a continuidade da atividade empresarial, antes exercida em nome do recorrente, passando, posteriormente, a ser desenvolvida em nome da empresa NUTRI GOURMET RESTAURANTES EMPRESARIAIS EIRELI. Nas palavras do professor Fábio Ulhoa Coelho em seu Manual de Direito Comercial, a empresa pode ser assim definida:

Na concepção jurídica, do direito comercial, atividade empresarial, ou empresa, é uma atividade econômica exercida profissionalmente pelo empresário por meio da articulação dos fatores produtivos para a produção ou circulação de bens ou de serviços. O conceito jurídico de empresa não pode ser confundido com o de um sujeito de direito, o de uma pessoa jurídica, tampouco com o local onde aquela atividade econômica é desenvolvida.

Ou seja, em razão da exclusão do regime simplificado do recorrente, a atividade empresarial anteriormente exercida por ele, passou a ser desenvolvida em nome de outra pessoa jurídica, no caso a NUTRI GOURMET RESTAURANTES EMPRESARIAIS EIRELI, de modo a fazer jus ao benefício fiscal do recolhimento da contribuição patronal substituída, que se encontrava vedado ao recorrente, em razão de sua exclusão do Simples Nacional.

Quanto a isso, entendo suficientemente demonstrada pela fiscalização a continuidade empresarial, não se tratando de mera ficção ou presunção como defende o recorrente, mormente porque no sítio da NUTRI GOURMET RESTAURANTES EMPRESARIAIS EIRELI, consta que a *“Empresa sediada em Itajaí, tendo iniciado suas atividades em 1997 através de refeições transportadas e no ano de 2007 passou a operacionalizar Unidades de Alimentação e*

Nutrição na região de Itajaí e Navegantes”, a despeito de somente ter sido constituída formalmente em 04.04.2003.

Cito abaixo precedentes da 2ª Seção deste CARF a respeito da matéria, especialmente em razão da utilização de empresa optante do Simples Nacional, como subterfugio para reduzir a carga tributária do empreendimento, no tocante às contribuições previdenciárias patronais substituídas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2006 a 30/06/2007

DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. EMPRESAS SIMPLES.

A autoridade administrativa possui a prerrogativa de desconsiderar atos ou negócios jurídicos eivados de vícios, sendo tal poder da própria essência da atividade fiscalizadora, consagrando o princípio da substância sobre a forma. Constatada a criação de empresas a fim de ocultar a real e única empregadora, afastando-a do pagamento total das contribuições devidas, através do registro dos empregados em empresas optantes do SIMPLES, estas são consideradas inexistentes para fins tributários - recolhimentos previdenciários. É lícito o emprego da presunção para reconhecer a existência de fato gerador de contribuição previdenciária e autorizar o lançamento para a exigência das contribuições decorrentes. Ao desqualificar os atos praticados pelo contribuinte, a fiscalização deve levar em consideração o princípio da primazia da realidade sobre a forma.

Número da decisão: 2201-009.433 – Processo nº 15956.000363/2010-11

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

FRAUDE E SIMULAÇÃO. PESSOA INTERPOSTA.

Configura-se simulação e fraude quando os elementos probatórios indicam que duas ou mais sociedades empresárias constituem um único empreendimento de fato, sendo que uma delas se utiliza, na execução das suas atividades fins, da força de trabalho formalmente vinculada à outra que, por sua vez, é optante pelo regime simplificado de tributação (Simples Nacional).

Número da decisão: 2101-002.923 – Processo nº 11000.739745/2022-01

Nestes termos, a autoridade fiscalizadora desconsiderou o vínculo empregatício existente com a empresa NUTRI GOURMET RESTAURANTES EMPRESARIAIS EIRELI para atribuí-lo ao recorrente, por entender que este representaria o empreendimento, e como estava sujeito às contribuições patronais incidentes sobre a folha de pagamento, a transferência de segurados visando o benefício da contribuição substitutiva, importaria uma burla ao regramento tributário.

Portanto, não há qualquer fundamento na argumentação de que a empresa NUTRI GOURMET RESTAURANTES EMPRESARIAIS EIRELI deveria ser previamente excluída do Simples Nacional para que as contribuições patronais e de terceiras entidades incidentes sobre a folha de pagamento fossem objeto de lançamento. Tal raciocínio seria correto, apenas na hipótese de lançamento tributário tendo como contribuinte a NUTRI GOURMET RESTAURANTES EMPRESARIAIS EIRELI, o que não é o caso.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/07/2003

SEGURADO EMPREGADO.

É segurado empregado o trabalhador contratado para prestar serviço remunerado, sob subordinação da contratante e em caráter não eventual, assim entendido aquele relacionado direta ou indiretamente com as atividades normais da empresa.

DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO.

A autoridade administrativa fiscalizadora pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com o fito de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributos por ser tal prática inerente a suas atribuições.

Número da decisão: 2401-009.636 – Processo nº 13971.000442/2008-86

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 30/11/2016

CARACTERIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR SEGURADO EMPREGADO.

A autoridade fiscal ao aplicar a norma previdenciária, ao caso em concreto, e observando o princípio da primazia da realidade, tem autonomia para, no cumprimento de seu dever funcional, reconhecer a condição de segurado empregado, para fins de lançamento das contribuições previdenciárias efetivamente devidas.

DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributos ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Número da decisão: 2401-011.573 – Processo nº 15504.725722/2017-23

Ocorre que o recorrente não está sendo submetido à condição de sujeito passivo da obrigação em razão de sua responsabilidade tributária prevista no Capítulo V, do Título II, do Código Tributário Nacional, mas porque houve a descaracterização do vínculo empregatício dos colaboradores que teriam sido contratados pela empresa NUTRI GOURMET RESTAURANTES EMPRESARIAIS EIRELI – ME e sua atribuição ao recorrente, ante a acusação fiscal, já amplamente debatida.

5. Aproveitamento dos Recolhimentos no Simples Nacional

O sujeito passivo em sua peça recursal pleiteia o aproveitamento do recolhimento realizado no Simples Nacional pela empresa NUTRI GOURMET RESTAURANTES EMPRESARIAIS EIRELI – ME, para dedução do montante do lançamento tributário deste processo.

O tema em questão sempre demandou grandes discussões no âmbito deste CARF. Até recentemente, a posição majoritária era pelo aproveitamento dos recolhimentos sob o argumento de que sua negativa importaria em dupla tributação sobre o mesmo fato jurígeno, o que resultaria em um enriquecimento sem causa para a Administração Tributária, além de impor ônus extremo ao contribuinte que deveria suplicar administrativamente por meio de pedido de restituição.

Ocorre que no julgamento proferido no Acórdão 9202-011.117, de 20 de dezembro de 2023, em assentada da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, foi revisto o entendimento anterior, de modo a exigir integralmente o montante devido do IRPF, no caso de reclassificação de receitas, inaugurando um novo entendimento sobre o aproveitamento de recolhimentos.

Para bem delimitar a questão, o pedido do contribuinte parte de uma premissa de que houve erro no lançamento, devendo o julgador saneá-lo mediante o aproveitamento dos pagamentos realizados sob a sistemática do Simples Nacional, considerando o equívoco no cálculo do montante devido (artigo 142, do CTN). Por este motivo, o termo correto é o aproveitamento dos recolhimentos, não se confundindo com a compensação prevista no artigo 74, da Lei 9.430/1996, que é ato de iniciativa da pessoa jurídica.

Hodiernamente, há entendimento de que se há recolhimentos realizados com base na folha de pagamento e sobre a receita bruta estaria inviabilizada a apropriação de uma espécie no lançamento da outra, agravado no caso concreto, considerando a existência de duas pessoas jurídicas diversas. Em síntese, a regra matriz de apuração da contribuição previdenciária patronal dos optantes e não optantes do Simples Nacional são completamente diversas, o que inviabiliza a pretensão do recorrente.

Não podendo a autoridade lançadora fazer de ofício o aproveitamento dos recolhimentos de uma pessoa jurídica ao débito de outra, não há competência para o julgador realizá-lo, dentro do seu limite de atuação que é o controle de legalidade do lançamento tributário. Se assim o fizesse, estaria interferindo na própria regra matriz tributária da exação, o que lhe é vedado.

Seguindo o raciocínio acima, para que fosse possível a apropriação dos recolhimentos envolvendo pessoas jurídicas diversas, é necessária expressa autorização legal, o que inexistente. A atividade do julgador administrativo é vinculada a estrita legalidade, não podendo sob o argumento de “fazer justiça tributária” interferir na esfera do legislador para acolher pretensão incompatível com o ordenamento jurídico-tributário ou o acolhimento de deduções não previstas em lei, na medida que tais providências são uma exclusividade do Poder Judiciário.

É certo que a compensação administrativa, a pedido ou de ofício, não exige a identidade de espécie tributária entre o direito creditório e o débito que pretende extinguir, mas este procedimento está sujeito a ritos procedimentais incompatíveis com a discussão envolvendo a acusação fiscal, e vão em sentido contrário com a tese defensiva do recorrente que se insurge contra a reclassificação do vínculo empregatício realizada pela autoridade lançadora. Logo, o processo administrativo da exigência fiscal não é o fórum adequado para a discussão envolvendo direito creditório, que somente poderia ser travada após a definitividade da questão relativa ao lançamento de ofício.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

COMPENSAÇÃO. RECOLHIMENTOS EFETUADOS PELO REGIME DO SIMPLES NACIONAL. CONTRIBUINTES DISTINTOS. IMPOSSIBILIDADE.

A compensação de créditos recolhidos ao Simples Nacional somente é possível com débitos da própria pessoa jurídica e quando se tratar de compensação de ofício oriunda de deferimento em processo de restituição ou em decorrência da exclusão da própria empresa do Simples Nacional.

Número da decisão: 9202-011.049 – Processo nº 13971.724028/2013-23

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/07/2007

CONTRATAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA POR MEIO DE EMPRESAS INTERPOSTAS OPTANTES PELO SIMPLES. APROVEITAMENTO, PELA CONTRATANTE, DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS RECOLHIDAS PELAS INTERPOSTAS. IMPOSSIBILIDADE.

Constatada a contratação de empresas optantes pelo SIMPLES, interpostas pessoas, para o recrutamento de mão-de-obra, e tendo o vínculo empregatício sido caracterizado na contratante, não é cabível abater do lançamento as contribuições recolhidas pelas empresas contratadas ao regime de tributação favorecido. Inaplicabilidade da Súmula CARF nº 76.

Número da decisão: 9202-011.018 – Processo nº 13609.001886/2008-77

Embora a ementa acima expressamente mencione a inaplicabilidade da Súmula CARF nº 76, reitera-se a sua não observância, uma vez que o caso concreto não envolve a exclusão do regime simplificado, muito menos se tratar de recolhimento da mesma pessoa jurídica.

Portanto, por não considerar este o fórum adequado para a discussão envolvendo direito creditório de pessoa jurídica diferente do contribuinte desta obrigação tributária, não pode ser acolhido o pedido de aproveitamento dos recolhimentos da empresa NUTRI GOURMET RESTAURANTES EMPRESARIAIS EIRELI – ME realizados na sistemática do Simples Nacional, com a contribuição patronal lançada em desfavor da empresa ANDREIA VILLANI – ME, cuja base de cálculo é a folha de salários.

6. Da Multa Qualificada e Agravada

Insurge-se o recorrente quanto à qualificadora e agravante aplicada pela autoridade fiscal que culminou na multa de ofício de 225% (duzentos e vinte e cinco por cento). Em sua defesa, alega que não há no processo qualquer prova de ter o sujeito passivo incorrido em conduta que caracterize sonegação, fraude ou conluio que justifique a qualificadora do § 1º do artigo 44 da Lei 9.430/1996, muito menos a agravante que determinava o aumento do percentual na metade, nos casos de não atendimento para prestar esclarecimentos ou para a exibição de arquivos digitais. Na data do lançamento, encontrava-se em vigor a redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1o deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

A questão relativa à conduta do recorrente foi suficientemente explorada no primeiro tópico destinado ao mérito. A autoridade fiscal demonstrou que o empreendimento, antes realizado sob a razão social do recorrente, passou, após a sua exclusão do Simples Nacional, a ser realizado sob nova denominação, a fim de que continuasse auferindo o benefício fiscal da contribuição previdenciária patronal substituída, apurada com base em sua receita bruta. Os fatos notórios trazidos pela fiscalização, não autorizam outra conclusão.

Desta feita, resta evidente que o recorrente se valeu, deliberadamente, de expediente para excluir ou modificar as características essenciais da exação, de modo a reduzir o

montante da contribuição previdenciária patronal. Ou seja, não mais podendo se socorrer das benesses tributárias concedidas aos optantes do Simples Nacional, passou o empreendimento a se utilizar da empresa NUTRI GOURMET RESTAURANTES EMPRESARIAIS EIRELI – ME, para continuar auferindo do recolhimento substitutivo, inerente à opção pelo regime simplificado.

São notórios, consistentes e conclusivos os fatos trazidos pela autoridade fiscal. Portanto, argumentar de que não há provas da conduta dolosa e que não foi demonstrada a intenção do recorrente é despiciendo, pois tal inequívoca prova somente poderia ser obtida por meio da confissão. Considerando ser a confissão medida não esperada do litigante tributário, o ato intencional é inferido pelo conjunto probatório constante dos autos, cujo recorrente apenas se limitou a alegar que não foram demonstrados, ressaltando que nada contribuiu para fazer prova em sentido contrário da acusação fiscal.

No que toca à agravante que aumentou a multa de ofício adicionada pela metade, defende o recorrente que se encontrava com as suas atividades inativas e que, portanto, não poderia ser penalizado sob este fundamento. Para refutar tal argumento, observa-se que houve o envio de 3 (três) Termos de Intimação para o endereço cadastral do recorrente, os quais foram efetivamente recebidos. Posteriormente, os outros termos emitidos retornaram com a marcação de “mudou-se”. Ainda que tivesse com suas atividades paralisadas, subsistiria a obrigação legal da exibição de documentos e prestação de informações necessárias para a apuração das contribuições previdenciárias.

A empresa NUTRI GOURMET RESTAURANTES EMPRESARIAIS EIRELI – ME, considerada como integrante do mesmo grupo econômico do recorrente, também se encontrava sob procedimento fiscal, e adotou idêntica conduta omissiva quanto à exibição de documentos e esclarecimentos necessários para o desenvolvimento do procedimento de fiscalização. A coincidência na forma de atuação perante a autoridade fiscalizadora, vai de encontro a conclusão exaustivamente demonstrada de que o recorrente e a NUTRI GOURMET RESTAURANTES EMPRESARIAIS EIRELI – ME, na realidade, são uma única empresa.

Independentemente da correção da multa de ofício aplicada no percentual de 225% (duzentos e vinte e cinco por cento) na época do lançamento, ocorre que a Lei nº 14.689/2023 incluiu os incisos VI e VII ao § 1º do artigo 44 da Lei 9.430/1996, cominando a majoração da multa de ofício nas situações de sonegação, fraude e conluio, ao percentual de 100%. Permaneceu em vigor no ordenamento jurídico a majoração da multa aumentada na metade para os casos de não atendimento da intimação para apresentar esclarecimentos, apresentar arquivos digitais ou documentação técnica de que trata o artigo 38, da Lei 9.430/1996.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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 majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

(...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

(...)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

A Lei 14.689/2023 estabeleceu novo regramento às multas de ofício exigidas nas situações de sonegação, fraude e conluio, reduzindo o percentual anterior de 150% (cento e cinquenta por cento) para 100% (cem por cento). Tal redução, comina penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, justificando sua aplicação ao fato pretérito, uma vez que não definitivamente julgado. Este entendimento foi por inúmeras vezes aplicado por esta Turma Ordinária, em vários precedentes.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/10/2020

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. IMPOSSIBILIDADE DE AFASTAMENTO DIANTE DA CONFIGURAÇÃO DA CONDUTA PREVISTA EM LEI PARA SUA IMPUTAÇÃO. RETROATIVIDADE BENÉFICA. LEI N. 14.689/2023. REDUÇÃO DE 150% PARA 100%.

Sendo apontadas e mantidas as razões para a qualificação multa de ofício, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra na hipótese tipificada nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, de rigor a manutenção da multa conforme imposta. Na hipótese de existência de processo pendente de julgamento, tendo como origem auto de infração ora lavrado com base na regra geral de qualificação, a nova regra mais benéfica (art. 8º da Lei 14.689/2023) deve ser aplicada retroativamente, nos termos do artigo

106, II, “c” do CTN, *in casu*, reduzida ao patamar máximo de 100% do valor do tributo cobrado.

Número da decisão: 2202-010.911 – Processo nº 17095.721950/2020-14

EMENTA: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2017

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO. RETROATIVIDADE BENIGNA. Cabível a imposição da multa qualificada de 150% quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se dentre as hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964. A modificação insere no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 14.689/23, ao reduzir a multa de 150% para 100% atraindo a aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “c”, do CTN.

Número da decisão: 2202-011.095 – Processo nº 17459.720025/2022-61

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Data do fato gerador: 30/04/2014

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. HIPÓTESES DE SONEGAÇÃO, FRAUDE E CONLUÍO. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A omissão de rendimentos na declaração de ajuste anual, comprovada a ocorrência de sonegação, fraude e conluio, hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, autoriza a qualificação da multa de ofício. Retroação benigna em razão do disposto no art. 106, II, c, CTN.

Número da decisão: 2202-010.934 – Processo nº 16561.720059/2017-59

Logo, considerando inexistir qualquer elemento a indicar a reincidência do sujeito passivo, com fundamento na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, do Código Tributário Nacional, entendo ser cabível a aplicabilidade da retroatividade benigna tributária para que a multa de ofício, no percentual de 100% (cem por cento), seja aumentada pela sua metade, em razão do não atendimento da intimação para prestar esclarecimentos, culminando na multa de ofício total de 150% (cento e cinquenta por cento).

7. Do Pedido de Redução da Multa de Ofício

Por final, o recorrente sustenta a natureza confiscatória da multa de ofício, pleiteando a aplicação ao caso do disposto no artigo 61, da Lei nº 9.430/1996, que limita a multa a percentual não superior a 20% (vinte por cento).

Antes de qualquer coisa, cabe ressaltar as naturezas diversas das multas disciplinadas no artigo 44 e 61 da Lei 9.430/1996. A primeira, também denominada multa de ofício ou proporcional, visa penalizar o sujeito passivo pelo descumprimento da legislação tributária por ocasião do lançamento; a segunda é devida em decorrência da impontualidade injustificada no adimplemento da obrigação tributária.

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

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

Portanto, as multas em questão têm finalidades e fundamentos diversos, não podendo serem tomadas como se fossem a mesma coisa. Quanto a natureza confiscatória da multa de ofício, a matéria foi apreciada em sede de repercussão geral pelo STF no Tema nº 863:

Até que seja editada lei complementar federal sobre a matéria, a multa tributária qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio limita-se a 100% (cem por cento) do débito tributário, podendo ser de até 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário caso se verifique a reincidência definida no art. 44, § 1º-A, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23, observando-se, ainda, o disposto no § 1º-C do citado artigo.

Ante a decisão prolatada pela Corte Constitucional que limitou a multa tributária qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, resta evidente o reconhecimento da aplicabilidade da multa de ofício (penalidade), limitada ao percentual de 100% (cem por cento), para as situações pretéritas, até a entrada em vigor da Lei 14.689/2023, que deu nova redação ao § 1º e incisos do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

No que diz respeito à limitação imposta pelo comando constitucional, no tópico anterior, considerando o instituto da retroatividade benigna prevista na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, do Código Tributário Nacional, este relator propôs a limitação do percentual da multa de mora em 100% (cem por cento), adicionada em sua metade, em razão de o recorrente não se dignar a exhibir documentos e esclarecimentos necessários para o desenvolvimento do procedimento fiscal, a fim da devida apuração da obrigação tributária.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares arguidas, e no mérito dar-lhe parcial provimento para reduzir o percentual da multa de ofício para 150%.

Assinado Digitalmente

Marcelo Valverde Ferreira da Silva

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Ronnie Soares Anderson, redator designado

Dirijo do relator tão somente no que concerne à matéria aproveitamento dos recolhimentos efetuados pela NUTRI GOURMET RESTAURANTES EMPRESARIAIS EIRELI, para fins de abatimento nas contribuições patronais devidas pela contribuinte.

Conforme bem relatado, havia entendimento preponderante no âmbito do CARF no sentido de que, quando da requalificação pelo Fisco de receitas de determinada pessoa jurídica, de modo a imputá-las a terceira pessoa, que os tributos diretamente vinculados a dita pessoa jurídica, pudessem ser abatidos do tributo apurado como devido pelo contribuinte de fato. Todavia, a partir do julgamento que resultou em 29/06/2023 no Acórdão nº 9202-010.802, vários colegiados vêm adotando posicionamento segundo o qual, em apertada síntese, tal abatimento não teria respaldo normativo.

Muito embora tais julgados, tenho que o entendimento anterior era mais equilibrado, resultando em atuação administrativa mais eficiente e plenamente concordante com as normas de regência.

Note-se, inicialmente, que quando um determinado contribuinte autuado pede aproveitamento do gênero, ele não argui existirem créditos líquidos e certos perante a Fazenda Pública, a ensejarem encontro de contas com débitos devidos à União. Em outros termos, ele não requer compensação, regida pelo art. 170 do CTN.

Diversamente, seu intento é que após a apuração da base de cálculo e alíquota aplicável, seja realizado o 'cálculo do montante do tributo devido', levando-se em consideração pagamentos já efetuados, em consonância com o disposto no art. 142 do CTN, merecendo ser realçado, por cautela, que se trata de matéria passível de apreciação apenas havendo pedido do contribuinte, por versar sobre interesse particular, não de ordem pública.

Assim, não há falar em julgamento administrativo fora da matéria litigiosa, quando o que se pretende é verificar a legalidade do lançamento, sob o aspecto da correção do tributo devido apurado na autuação.

Noutro giro, deve ser ressaltado que quando a autoridade fiscal faz a requalificação das receitas de uma pessoa jurídica, atribuindo-as ao contribuinte de fato autuado, o faz fundamentalmente com amparo nos arts. 116, parágrafo único, e 149, VII, do CTN.

Nesse diapasão, a reclassificação das receitas implica, ainda que implicitamente, na requalificação dos negócios jurídicos realizados pela interposta pessoa, a despeito das formalidades aparentes, vinculando-os ao contribuinte de fato, verdadeiro beneficiário de tais receitas. Tal proceder é, de maneira larga e preponderante, aceito como harmônico com as normas em referência.

Em linha com tal raciocínio, entendo que para a coerência da autuação fiscal, se ao contribuinte de fato são imputadas as receitas de terceiro, com a finalidade de se apurar o tributo devido, as mesmas normas já mencionadas devem ser interpretadas em sua consequente completude, ou seja, não deve ser decotada a verificação da base de cálculo e alíquota, do aspecto quantitativo que diz respeito ao cálculo do montante devido sobre essas mesmas receitas. Isso implica no aproveitamento dos tributos já pagos pela interposta pessoa, diretamente correlacionados com a receita cuja titularidade foi correspondentemente reclassificada para o contribuinte de fato.

Essa exegese, além de observar, repita-se à saciedade, os termos dos arts. 142, 116, parágrafo único, e 149, VII, do CTN, atende aos princípios da vedação ao enriquecimento sem causa, eficiência administrativa, dentre outros. Em outros termos, não se está a realizar interpretação com base tão somente em princípios constitucionais e de justiça, ao arrepio do sistema normativo, mas sim de aplicar as disposições da lei complementar em observância com princípios constitucionais e da atuação administrativa, o que é de rigor para os que atuam no julgamento de contencioso tributário.

Cabe acrescentar que a tese concorrente resulta em exigência descabida por parte do Fisco, de que o contribuinte atue de forma contraditória, pois o autuado teria de defender não ser o titular de fato das receitas de terceiro, enquanto essa terceira pessoa teria de pleitear pedido de restituição por pagamento indevido, ainda que o próprio Fisco considere ser ela pessoa meramente interposta do contribuinte de fato. Ou ainda, que, tão logo fosse intimado do lançamento, o contribuinte de fato, para se precaver de eventual escoamento do prazo para restituição, ingressasse com medida judicial para evitar que tal feito se sucedesse, caso tivesse insucesso na contestação da autuação.

Sobre o tema, e sob aspecto mais geral, trago trecho de voto de minha lavra constante do Acórdão nº 2202-004.869 (j. 16/01/2019):

No que tange à possibilidade de dedução dos valores pagos pela [xxx] a título de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins do montante de IRPF lançado, assiste razão ao recorrente.

Partilha-se do entendimento já consolidado no âmbito do CARF conforme o qual, em casos similares ao ora enfrentado, devem ser aproveitados os tributos já

pagos pela pessoa jurídica verificada como sendo mera interposta pessoa do verdadeiro titular dos rendimentos de pessoa física.

Trata-se de uma única capacidade contributiva, e as receitas oneradas pelos tributos da legislação atinente às pessoas jurídicas consubstanciam-se de fato, em rendimentos e proventos da pessoa física do recorrente, consoante a reclassificação promovida pela autoridade lançadora verificou, e que já foram parcialmente onerados por tributos federais.

Tendo em vista tais constatações, a não consideração desses tributos como compensáveis constituiria-se em locupletamento indevido da Fazenda Pública, caso de todo denegada no âmbito administrativo. E, se condicionada à posterior formulação de pedido de restituição por parte da pessoa jurídica, possivelmente implicaria violação ao princípio da eficiência e da duração razoável do processo, podendo acarretar, inclusive, em decadência do direito creditório correspondente.

Tem-se por bastante felizes e pertinentes as seguintes considerações do relator do Acórdão nº 9202-002764, j. 06/08/2013, Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, as quais peço a devida vênia para transcrever:

Entendo que, tendo sido desconsiderada a validade de um ato simulado, devem ser também desconsiderados todos seus efeitos e buscados os efeitos do ato dissimulado. Ora, a imputação dos valores pagos pela pessoa jurídica, referentes à atividade que de acordo com a própria fiscalização não teria sido por ela exercida, é uma mera consequência lógica e necessária ao lançamento. De outra forma, penso que não realizar a imputação dos valores pagos pela pessoa jurídica aos valores devidos pela pessoa física, decorrentes da mesma atividade, seria uma incoerência interna, desconsiderando-se somente uma parte do ocorrido.

Na mesma senda, tem-se, dentre vários outros, os Acórdãos nos 9202-002451, j. 08/11/2012, 9202-002451, j. 08/11/2012, 106-14244 (j. 20/10/2004), 9202-003.665 (j. 09/12/2015), 9202-004.458 (j. 23/11/2016), 2402-005.703 (j. 15/03/2017), e 2202-004.008 (j. 04/07/2017).

Vale mencionar, por oportuno, que enunciado vinculante do CARF admite, ainda que sob circunstâncias próprias, dedução de tributo de uma dada pessoa, da exigência de tributo diverso (e de base de cálculo distinta), devido por uma outra pessoa, em face de requalificação promovida pela autoridade fiscal, conforme evidencia a seguinte súmula:

Súmula CARF nº 176 Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O imposto de renda pago por sócio pessoa física, em tributação definitiva de ganho de capital, pode ser deduzido do imposto de renda exigido de pessoa jurídica em razão da requalificação da sujeição passiva na tributação da mesma operação de alienação de bens ou direitos. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Na espécie, verifica-se que o Fisco requalificou as receitas da empresa interposta, optante do Simples Nacional, como sendo auferidas pela contribuinte autuada, dada a constatação assim sintetizada no acórdão *a quo*: “a empresa autuada é a verdadeira responsável direta pela obrigação tributária em questão e que a existência da empresa Nutri Gourmet foi apenas um artifício utilizado para que a empresa autuada, embora não estivesse legalmente apta a se beneficiar da substituição tributária do SIMPLES, deixasse de recolher as contribuições patronais em questão”.

Assim sendo, voto no sentido de que a parcela que concerne às contribuições patronais, constantes dos pagamentos realizados no sistema simplificado pela NUTRI GOURMET RESTAURANTES EMPRESARIAIS EIRELI, seja aproveitada no cálculo das correspondentes contribuições patronais apuradas no lançamento. Quanto aos demais tópicos, acompanho o relator.

Assinado Digitalmente

Ronnie Soares Anderson