



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13136.720037/2021-05
ACÓRDÃO	1101-002.327 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FIGUEIREDO TRANSPORTES E COMERCIO LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/02/2017 a 31/12/2018

CONTRIBUIÇÕES A OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS - TERCEIROS. EXCLUSÃO DO SIMPLES. EFEITOS.

O contribuinte excluído do SIMPLES fica obrigado a recolher as contribuições destinadas a outras entidades e fundos, denominados Terceiros, a partir da data de efeito do ato de exclusão, de acordo com a legislação aplicada às empresas em geral.

BASE DE CÁLCULO. CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A TERCEIROS. LIMITE. 20 SALÁRIOS MÍNIMOS. ART. 4º DA LEI Nº 6.950/81. REVOGAÇÃO.

A limitação de 20 salários mínimos, prevista no parágrafo único do artigo 4º da Lei nº 6.950/81, foi revogada juntamente com o caput do artigo 4º, pelo Decreto-Lei nº 2.318/86, pois não é possível subsistir em vigor o parágrafo estando revogado o artigo correspondente.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2017, 2018

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. MULTA QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU CONLUÍO. COMPROVAÇÃO. APLICABILIDADE.

De conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, § 1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/96 (com redação da Lei nº 14.689/2023, c/c Sumula nº 14 do CARF, a qualificação da multa de ofício, ao percentual de 100% (cento por cento), condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude, dolo ou simulação do contribuinte, o que se vislumbra na hipótese dos autos, tendo a autoridade fazendária demonstrado de maneira circunstanciada a intenção clara da autuada de reduzir e/ou eximir-se do recolhimento dos tributos devidos.

MULTA/PENALIDADE. LEGISLAÇÃO POSTERIOR MAIS BENÉFICA. RETROATIVIDADE.

Aplica-se ao lançamento legislação posterior à sua lavratura que comine penalidade mais branda, nos termos do artigo 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, impondo seja reduzida a multa de 150%, preteritamente estabelecida no artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, para 100%, na esteira das novas disposições inscritas na norma legal retro, contempladas pela Lei nº 14.689/2023, especialmente não tendo havido imputação de reincidência.

NORMAS GERAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO. MULTA DE OFÍCIO. REDUÇÃO POR LEGISLAÇÃO HODIERNA. RETROATIVIDADE BENIGNA. RECONHECIMENTO DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE. OBSERVÂNCIA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE DO LANÇAMENTO.

De conformidade com os artigos 2º e 53 da Lei nº 9.784/1999, a Administração deverá anular, corrigir ou revogar seus atos quando eivados de vícios de legalidade, o que se vislumbra na hipótese dos autos, onde a multa de ofício aplicada no lançamento não encontra sustentáculo na legislação de regência em vigência. A atividade judicante impõe ao julgador a análise da legalidade/regularidade do lançamento em seu mérito e, bem assim, em suas formalidades legais. Tal fato, pautado no princípio da Legalidade, atribui a autoridade julgadora, em qualquer instância, o dever/poder de anular, corrigir ou modificar de ofício o lançamento, independentemente de se tratar de erro de fato ou de direito, sobretudo quando se referir à matéria de ordem pública, hipótese que se amolda ao caso vertente.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/02/2017 a 31/12/2018

LANÇAMENTO. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – MPF. EVENTUAIS IRREGULARIDADES. NULIDADE. NÃO APLICABILIDADE. JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE. SÚMULA CARF Nº 171.

Na esteira da jurisprudência dominante no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, consubstanciada na Súmula CARF nº 171, de observância obrigatória, a existência de eventuais irregularidades na emissão do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, não tem o condão de ensejar a nulidade do lançamento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar as preliminares de nulidade e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa qualificada de 150% ao patamar de 100%, aplicando-se a retroatividade benigna, nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Junior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Roney Sandro Freire Correa, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Efigênio de Freitas Junior (Presidente).

RELATÓRIO

FIGUEIREDO TRANSPORTES E COMERCIO LTDA., contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já devidamente qualificada nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrado Auto de Infração, exigindo-lhe crédito previdenciário correspondente a parte destinada a Terceiros (Salário Educação, INCRA, SEST, SENAT e SEBRAE), incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais, diante da constatação das infrações listadas, sobretudo em face da Exclusão do SIMPLES NACIONAL, com aplicação de multa qualificada de 150%, em relação aos anos-calendário 2017 e 2018, conforme peça inaugural do feito, às e-fls. 02/21, Termo de Verificação Fiscal, de e-fls. 25/42, e demais documentos que instruem o processo.

Após regular processamento, a contribuinte fora cientificada do Auto de Infração, e apresentou impugnação, de e-fls. 209/257, a qual fora julgada improcedente pela 5ª Turma da DRJ09 em Curitiba/PR, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 109-010.480, de 30 de novembro de 2021, de e-fls. 972/993, com a seguinte ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2017 a 31/12/2018

CONTRIBUIÇÕES A OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS - TERCEIROS. EXCLUSÃO DO SIMPLES. EFEITOS.

O contribuinte excluído do SIMPLES fica obrigado a recolher as contribuições destinadas a outras entidades e fundos, denominados Terceiros, a partir da data de efeito do ato de exclusão, de acordo com a legislação aplicada às empresas em geral.

TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL. INSTRUMENTO INTERNO DE GERENCIAMENTO.

O Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal (TDPF) é instrumento interno de gerenciamento, controle e acompanhamento das atividades de fiscalização, inexistindo nulidade do auto de infração no caso que eventuais vícios, omissões, incorreções ou até mesmo a sua própria ausência.

BASE DE CÁLCULO. CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A TERCEIROS. LIMITE. 20 SALÁRIOS MÍNIMOS. ART. 4º DA LEI Nº 6.950/81. REVOGAÇÃO.

A limitação de 20 salários mínimos, prevista no parágrafo único do artigo 4º da Lei nº 6.950/81, foi revogada juntamente com o caput do artigo 4º, pelo Decreto-Lei nº 2.318/86, pois não é possível subsistir em vigor o parágrafo estando revogado o artigo correspondente.

MULTA DE OFÍCIO. 150%. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra nas hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/02/2017 a 31/12/2018

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário, na hipótese prevista no artigo 151, III do CTN, consiste em efeito legal e decorre automaticamente da apresentação de impugnação tempestiva.

MULTA. CONFISCO.

Não se toma conhecimento da alegação de caráter confiscatório da multa, eis que verificar a eventual existência de confisco seria equivalente a reconhecer a inconstitucionalidade da norma que prevê a incidência da multa, o que é vedado na esfera administrativa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Irresignada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, de e-fls. 999/1.033, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Preliminarmente, pretende seja decretada a nulidade do feito, por entender que a autoridade lançadora, ao constituir o presente crédito tributário, não logrou motivar/comprovar os fatos alegados de forma clara e precisa na legislação de regência, contrariando o princípio da verdade material, bem como o disposto no artigo 142 do CTN, em total preterição do direito de defesa e do contraditório da autuada, baseando os lançamentos em meras presunções, sobretudo considerando que escorado em Mandado de Procedimento Fiscal – MPF inválido para o fim pretendido, uma vez não abarcar as contribuições sociais ora lançadas, destinadas a terceiros.

No mérito, pretende seja decretada a insubsistência do feito, aduzindo para tanto que, para fins de definição da base de cálculo das contribuições sociais exigidas no presente auto de infração, impõe-se a observância ao limite de 20 (vinte) salários-mínimos, consoante disposto no parágrafo único do artigo 4º da Lei Federal nº 6.950/1981, o que fica desde logo requerido.

Assevera, ainda, que a fiscalização *deixou de considerar, de verificar e de deduzir da base de cálculo do pretendido crédito de contribuição previdenciária as verbas de natureza não salarial e de cunho indenizatório, quais sejam, os importes pagos conforme se observa pelas outras impugnações apresentadas, aos empregados da empresa integrante do sujeito passivo, a título de terço constitucional de férias, adicional de hora extra, adicional noturno, adicional de insalubridade e adicional de periculosidade.*

Requer a reforma da decisão recorrida, a qual manteve a exigência fiscal em sua plenitude, propugnando pela dedução da base de cálculo das contribuições sociais das verbas de natureza não salarial e de cunho indenizatório, notadamente terço constitucional de férias, adicional de hora extra, adicional noturno, adicional de insalubridade e adicional de periculosidade.

Enumera substanciais considerações sobre a natureza de cada uma das verbas supracitadas, no sentido que não podem compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias, trazendo à colação decisões dos Tribunais Superiores reconhecendo o pleito da contribuinte.

No que tange à multa qualificada aplicada, defende que a Fiscalização não se deu ao trabalho de identificar, taxativamente, além de comprovar, a conduta da Recorrente nas situações descritas pelos dispositivos legais utilizados para fundamentação do Auto de Infração, não havendo se falar em aludida penalidade, mesmo porque não se comprovou o evidente intuito doloso ou mesmo a ocorrência simultânea de sonegação, fraude e conluio por parte da autuada, capaz de justificar referida imputação, ao contrário do assentado no Termo de Verificação Fiscal, na esteira da jurisprudência transcrita na peça recursal.

Contrapõe-se, ainda, à multa aplicada, por considerá-la excessiva, desproporcional e confiscatória, sendo, por conseguinte, ilegal e/ou inconstitucional, devendo ser excluída do débito em questão.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Voluntário, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados, rechaçando totalmente a exigência fiscal.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira**, Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso voluntário e passo ao exame das alegações recursais.

Consoante se positiva dos autos, em face da contribuinte fora lavrado o presente lançamento, exigindo-lhe crédito previdenciário correspondente a parte destinada a Terceiros (Salário Educação, INCRA, SEST, SENAT e SEBRAE), incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais, diante da constatação das infrações listadas, sobretudo em face da Exclusão do SIMPLES NACIONAL, com aplicação de multa qualificada de 150%, em relação aos anos-calendário 2017 e 2018, conforme peça inaugural do feito, às e-fls. 02/21, Termo de Verificação Fiscal, de e-fls. 25/42, e demais documentos que instruem o processo.

Inconformadas com a exigência fiscal consubstanciada na peça vestibular do feito, a contribuinte interpôs impugnação, a qual fora julgada improcedente pelo Acórdão recorrido, e, posteriormente, recurso voluntário a este Tribunal, escorando sua pretensão nas razões de fato e de direito que passamos a contemplar.

PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO

Preliminarmente, pretende seja decretada a nulidade do feito, por entender que a autoridade lançadora, ao constituir o presente crédito tributário, não logrou motivar/comprovar os fatos alegados de forma clara e precisa na legislação de regência, contrariando o princípio da verdade material, bem como o disposto no artigo 142 do CTN, em total preterição do direito de defesa e do contraditório da autuada, baseando os lançamentos em meras presunções, sobretudo considerando que escorado em Mandado de Procedimento Fiscal – MPF inválido para o fim pretendido, uma vez não abarcar as contribuições sociais ora lançadas, destinadas a terceiros.

Em que pesem as substanciosas razões ofertadas pela contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o lançamento, corroborado pela decisão recorrida, apresenta-se incensurável, devendo ser mantido em sua plenitude.

De fato, o ato administrativo deve ser fundamentado, indicando a autoridade competente, de forma explícita e clara, os fatos e dispositivos legais que lhes deram suporte, de maneira a oportunizar ao contribuinte o pleno exercício do seu consagrado direito de defesa e contraditório, sob pena de nulidade.

E foi precisamente o que aconteceu com o presente lançamento. A simples leitura dos anexos da autuação, especialmente a “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal”, Termo de Verificação Fiscal/Relatório Fiscal e demais informações fiscais, não deixa margem de dúvida recomendando a manutenção do lançamento.

Consoante se positiva dos anexos encimados, a fiscalização ao promover o lançamento demonstrou de forma clara e precisa os fatos que lhes suportou, ou melhor, os fatos geradores dos tributos ora lançados e multas ora exigidas, não se cogitando na nulidade do procedimento.

Melhor elucidando, os cálculos dos valores objetos do lançamento foram extraídos das informações constantes dos sistemas fazendários, bem como dos demais documentos contábeis, fornecidos pela própria recorrente, rechaçando qualquer dúvida quanto à regularidade do procedimento adotado pelo fiscal autuante, como procura demonstrar à autuada, uma vez que agiu da melhor forma, com estrita observância à legislação de regência.

Mais a mais, a exemplo da defesa inaugural, a contribuinte em seu recurso voluntário não trouxe qualquer elemento de prova capaz de comprovar que o lançamento encontra-se maculado por vício em sua formalidade e/ou materialidade, escorando seu pleito em simples arrazoado desprovido de demonstração do sustentado.

Quanto à pretensa irregularidade no Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, não obstante compartilhar com o entendimento da recorrente, no sentido de que eventual vício no Mandado de Procedimento Fiscal – MPF enseja a nulidade do feito, conforme já manifestamos em inúmeras oportunidades, o certo é que a jurisprudência pacificada neste Colegiado, consolidada na Súmula CARF nº 171, afasta a mácula no lançamento decorrente de eventuais imperfeições naquele ato, senão vejamos:

“Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento. (Vinculante, conforme [Portaria ME nº 12.975](#), de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).”

Assim, inobstante entendimento pessoal contrário (não para esse caso), diante de norma regimental que obriga a observância das Súmulas por parte dos julgadores deste Colegiado, nos quedamos ao posicionamento majoritário pacificado deste Egrégio Conselho, o qual não acolhe a nulidade do lançamento decorrente de eventuais irregularidades na emissão do MPF, razão pela qual deixaremos de analisar pontualmente os vícios suscitados pela recorrente, uma vez restar totalmente infrutífero o exame destas questões, o que impõe seja rejeitada a preliminar de nulidade arguida.

MÉRITO

No mérito, repisa as alegações da defesa inaugural, pretendendo seja decretada a insubsistência do feito, aduzindo para tanto que, para fins de definição da base de cálculo das contribuições sociais exigidas no presente auto de infração, impõe-se a observância ao limite de 20 (vinte) salários-mínimos, consoante disposto no parágrafo único do artigo 4º da Lei Federal nº 6.950/1981, o que fica desde logo requerido.

Assevera, ainda, que a fiscalização deixou de considerar, de verificar e de deduzir da base de cálculo do pretendido crédito de contribuição previdenciária as verbas de natureza não salarial e de cunho indenizatório, quais sejam, os importes pagos conforme se observa pelas outras impugnações apresentadas, aos empregados da empresa integrante do sujeito passivo, a título de terço constitucional de férias, adicional de hora extra, adicional noturno, adicional de insalubridade e adicional de periculosidade.

Requer a reforma da decisão recorrida, a qual manteve a exigência fiscal em sua plenitude, propugnando pela dedução da base de cálculo das contribuições sociais das verbas de natureza não salarial e de cunho indenizatório, notadamente terço constitucional de férias, adicional de hora extra, adicional noturno, adicional de insalubridade e adicional de periculosidade.

Elenca substanciosas considerações sobre a natureza de cada uma das verbas supracitadas, no sentido que não podem compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias, trazendo à colação decisões dos Tribunais Superiores reconhecendo o pleito da contribuinte.

Não obstante as substanciosas razões de fato e de direito suscitadas pela contribuinte, seu inconformismo não tem o condão de rechaçar a pretensão fiscal materializada no lançamento, impondo seja mantido em sua integralidade, conforme passaremos a demonstrar.

A propósito das alegações recursais da contribuinte, como são praticamente repetição daquelas lançadas em sua defesa inaugural, sem qualquer eventual prova e/ou contraprova apresentada nesta oportunidade, peço vênica para transcrever excerto do Acórdão recorrido e adotar como razões de decidir, na esteira do artigo 114, § 12º, do RICARF, tendo em vista ter se debruçado com muita propriedade sobre a controvérsia posta em debate, senão vejamos:

“[...]”

2.3) Da Nulidade – Ofensa aos artigos 142 do CTN e 37 da Constituição Federal

Alega a impugnante que o Fisco, em absoluto descompasso com o dever legal imposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional, deixou de verificar e deduzir da base de cálculo do pretendido crédito de contribuição previdenciária as verbas de natureza não salarial e de cunho indenizatório, quais sejam, os importes pagos pela Impugnante a seus empregados a título de terço constitucional de férias, adicional de hora extra, adicional noturno, adicional de

insalubridade e adicional de periculosidade. E que também deixou de observar a limitação da base imponible de 20 (vinte) salários mínimos (parágrafo único do art. 4º da Lei nº 6.950/1981).

Ocorre que a simples menção de que a Fiscalização teria utilizado como base de cálculo no lançamento verbas que, segundo a impugnante, não sofrem incidência de contribuições sociais, não permite a este julgador concluir se realmente tal fato ocorreu. Isto porque consta do Termo de Verificação Fiscal – TVF, que foram utilizados como bases de cálculo os valores constantes das GFIP, documentos estes confeccionados pela própria empresa e que têm a função de declarar quais seriam os valores de salário de contribuição junto ao Fisco.

[...]

Conforme legislação citada, as GFIP entregues nos termos do art. 32, § 2º da Lei 8.212/1991 são hábeis como confissão de exigência dos créditos tributários associados. No caso, repise-se, utilizou-se dos dados informados pelo próprio contribuinte em GFIP, não havendo assim que se falar em erro de apuração da base de cálculo por parte da autoridade autuante. Caso erro houvesse, teria sido por conta de declaração indevida efetuada pelo próprio contribuinte, o qual deveria demonstrar, de forma inequívoca, o erro no preenchimento da GFIP, o que não foi feito.

Assim, somente com a prova inconteste de que tais verbas foram informadas na GFIP de forma errada pela Impugnante, e depois de devidamente comprovados por meio da apresentação das folhas de pagamento e da escrituração contábil em que fique claramente demonstrado tais alegações, mês a mês, é que seria possível fazer qualquer alteração nos valores lançados no presente auto de infração.

Cabe esclarecer que os documentos que visem comprovar os fatos alegados devem ser apresentados pelo contribuinte juntamente com a impugnação, sob pena de preclusão, conforme § 4º do artigo 15 do Decreto nº 70.235/72:

[...]

É de se salientar que as alegações desacompanhadas de prova não produzem efeito em sede de processo administrativo fiscal, sendo insuficientes para elidir o lançamento de ofício, especialmente quando tais alegações vão de encontro ao declarado pelo próprio contribuinte.

Portanto, não padece de nulidade a Notificação de Lançamento, lavrada por autoridade competente, contra o qual o contribuinte pôde exercer o contraditório e a ampla defesa, onde constam requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal. Não se viola o art. 37 da Constituição Federal, tampouco ocorre cerceamento ou preterição do direito de defesa, nem há inobservância ao princípio do contraditório, da ampla defesa, da legalidade, da razoabilidade, da Informação, da oportunidade, da competência, do direito de ver

respondidas as suas petições, da publicidade ou da eficiência. A autuação dos autos é válida e regular em seu procedimento, podendo se discutir o mérito.

Quanto a alegação de que a Autoridade Fiscal não observou a limitação da base impositiva de 20 (vinte) salários mínimos, esta será tratada junto às questões de mérito.

3) DO MÉRITO

3.1) Da Necessidade de Ser Respeitado o Limite de 20 (vinte) Salários Mínimos para a Fixação da Base de Cálculo das Contribuições Sociais Devidas a Outras Entidades e Fundos

A alegação de que o limite máximo de base de incidência (salário-de-contribuição) previsto no artigo 4º da Lei nº 6.950/81 (20 vezes o maior salário-mínimo) continuaria válido em relação às contribuições para terceiros, pelo fato do artigo 3º do Decreto-lei nº 2.318/86 tê-lo afastado apenas para efeito de cálculo das contribuições previdenciárias da empresa, não pode prosperar.

A Lei nº 6.950/81 alterou a Lei nº 3.807/60, fixando novo limite máximo do salário-de contribuição previsto na Lei nº 6.332/76, e deu outras providências. No art. 4º, preceituou:

[...]

Como se vê, a exigência das contribuições previdenciárias e das contribuições arrecadadas para terceiros restou limitada ao valor correspondente a 20 vezes o maior salário-mínimo vigente no País.

Todavia, referido dispositivo foi revogado pelo art. 3º do Decreto-Lei nº 2.318/86, que assim dispõe:

[...]

Com efeito, a limitação de 20 salários-mínimos, prevista no parágrafo único do artigo 4º da Lei 6.950/81, foi revogada juntamente com o artigo 4º, pelo Decreto-Lei 2.318/86, pois não é possível subsistir em vigor o parágrafo estando revogado o artigo correspondente.

Os parágrafos constituem, na técnica legislativa, uma disposição acessória com a finalidade apenas de explicar ou excepcionar a disposição principal contida no caput ou, como anotado por Arthur Marinho, "(...) parágrafo sempre foi, numa lei, disposição secundária de um artigo em que explica ou modifica a disposição principal". (Marinho, Arthur de Souza. Sentença de 29 de setembro de 1944, in Revista de direito administrativo. vol. I, p. 227). Esta também é a posição de Pinheiro, Hesio Fernandes. Técnica legislativa. 1962, p. 100.

Nesse sentido, cabe mencionar ainda que, de acordo com o art. 11 da Lei Complementar nº 95/1998, que dispõe sobre a elaboração, redação, alteração e a consolidação das leis, os parágrafos servem para expressar "aspectos

complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida”.

Portanto, os parágrafos compõem o artigo, embora, por óbvio, não componham o caput (apenas complementam ou excepcionam). Sendo assim, como o art. 3º do Decreto-Lei nº 2.318/86 é claro ao se referir ao “art. 4º da Lei nº 6.950” e não exclusivamente ao “caput”, tem-se que a norma ali enunciada (fim do limite) estende-se a todo o art. 4º da Lei nº 6.950/73, inclusive parágrafo único.

Não obstante o precedente jurisprudencial trazido aos autos pela impugnante, é certo que não existe até a presente data decisão proferida no âmbito judicial a vincular a administração pública. Sobre o tema, convém mencionar a disposição contida no artigo 26-A do Decreto nº 70.235/72, o qual relaciona os casos em que é permitido, no âmbito do processo administrativo fiscal, o reconhecimento da inaplicabilidade da lei, situações inexistentes no caso aqui apreciado:

[...]

Cite-se, ainda, o fato da Lei nº 11.457/2007, que trata da competência da RFB para arrecadar as contribuições devidas a terceiros, tratar da base de cálculo destas contribuições sem fixar limite para a sua incidência, nos termos do dispositivo abaixo transcrito:

Art. 3º As atribuições de que trata o art. 2º desta Lei se estendem às contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, na forma da legislação em vigor, aplicando-se em relação a essas contribuições, no que couber, as disposições desta Lei.

(...)

§ 2º O disposto no caput deste artigo abrangerá exclusivamente contribuições cuja base de cálculo seja a mesma das que incidem sobre a remuneração paga, devida ou creditada a segurados do Regime Geral de Previdência Social ou instituídas sobre outras bases a título de substituição.

§ 3º As contribuições de que trata o caput deste artigo sujeitam-se aos mesmos prazos, condições, sanções e privilégios daquelas referidas no art. 2º desta Lei, inclusive no que diz respeito à cobrança judicial

Deste modo, não é possível, como vimos, ajustar a base de cálculo ao limite de 20 salários mínimos, incidentes sobre as contribuições a terceiros. Salienta-se, novamente, que consta do Relatório Fiscal que foram utilizados como base de cálculo os valores constantes das GFIP's, documentos estes confeccionados pela própria empresa e que têm a função de declarar quais seriam os valores de salário de contribuição junto ao Fisco.

[...]”

Constata-se, assim, que o procedimento adotado pela autoridade fazendária encontra guarida na legislação de regência, notadamente Leis e Decretos, os quais são, igualmente, de observância obrigatória por este Colegiado.

Observe-se, que a contribuinte em seu recurso voluntário não apresentou novos documentos e/ou razões capazes de rechaçar o entendimento do julgador recorrido, se limitando a fazer referência aos documentos colacionados aos autos na impugnação, além de suscitar a improcedência do Acórdão recorrido, de onde restou claro que a documentação referenciada, isoladamente, não tem o condão de rechaçar a pretensão fiscal.

Ademais, tratando-se de matéria de fato, caberia ao contribuinte ao ofertar a sua defesa produzir a prova em contrário através de documentação hábil e idônea. Não o fazendo, é de se manter o Acórdão recorrido.

Neste sentido, não se cogita em improcedência do feito, tendo em vista que o fiscal autuante agiu da melhor forma, com estrita observância da legislação tributária aplicável à espécie, impondo a manutenção da decisão recorrida em sua plenitude.

DA MULTA QUALIFICADA E REDUÇÃO COM BASE EM LEGISLAÇÃO HODIERNA MAIS BENÉFICA

Por sua vez, relativamente à multa qualificada aplicada, defende que a Fiscalização não se deu ao trabalho de identificar, taxativamente, além de comprovar, a conduta da Recorrente nas situações descritas pelos dispositivos legais utilizados para fundamentação do Auto de Infração, não havendo se falar em aludida penalidade, mesmo porque não se comprovou o evidente intuito doloso ou mesmo a ocorrência simultânea de sonegação, fraude e conluio por parte da autuada, capaz de justificar referida imputação, ao contrário do assentado no Termo de Verificação Fiscal, na esteira da jurisprudência transcrita na peça recursal, mormente considerando a constatação de simples omissão de receitas.

Inobstante o esforço argumentativo da contribuinte, seu inconformismo não é capaz de rechaçar a pretensão fiscal, sobretudo no que diz respeito à aplicação da penalidade qualificada.

Antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que regulamentam a matéria (vigentes à época), que assim prescrevem:

“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.”

Por sua vez, os artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, ao contemplarem as figuras do “dolo, fraude ou sonegação”, assim estabelecem:

“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 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.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.”

Consoante se infere dos dispositivos legais acima transcritos, impõe-se à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa qualificada, que somente poderá ser levada a efeito quando àquela estiver convencida do cometimento do crime (dolo, fraude ou simulação), devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e, bem assim, ao procurador e às autoridades julgadoras de que o delito efetivamente fora praticado.

Em outras palavras, não basta a indicação da conduta dolosa, fraudulenta, a partir de meras presunções e/ou subjetividades, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal da intenção pré-determinada do contribuinte, demonstrada de modo concreto, sem deixar margem a qualquer dúvida, visando impedir/retardar o recolhimento do tributo devido.

Este entendimento, aliás, encontra-se sedimentado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

“MULTA AGRAVADA – Fraude – Não pode ser presumida ou alicerçada em indícios. A penalidade qualificada somente é admissível quando factualmente constatada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação.” (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.561, Sessão de 16/10/2003) (grifamos)

“MULTA QUALIFICADA – NÃO CARACTERIZAÇÃO – Não tendo sido comprovada de forma objetiva o resultado do dolo, da fraude ou da simulação, descabe a qualificação da penalidade de ofício agravada.” (2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 102-45.625, Sessão de 21/08/2002)

“MULTA DE OFÍCIO – AGRAVAMENTO – APLICABILIDADE – REDUÇÃO DO PERCENTUAL – Somente deve ser aplicada a multa agravada quando presentes os fatos caracterizadores de evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, fazendo-se a sua redução ao percentual normal de 75%, para os demais casos, especialmente quando se referem à infrações apuradas por presunção.” (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.356, Sessão de 16/04/2003) (grifamos)

Na esteira desse raciocínio, ratificando posicionamento pacífico do então 1º Conselho de Contribuintes, o CARF consagrou de uma vez por todas o entendimento acima alinhavado, editando a Súmula nº 14, determinando que:

“**Súmula CARF nº 14:** A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a QUALIFICAÇÃO da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo”

Na hipótese dos autos, ao qualificar a multa ao patamar de 150%, com imputação, portanto, de crime fiscal cometido pela contribuinte, no nobre fiscal autuante adotou como fundamento as seguintes razões:

“[...]

V – CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO, APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO E QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

17. A fiscalização cabe destacar que há uma diferença entre atuações que objetivam os negócios empresariais e atuações que objetivam exclusivamente reduzir artificialmente a carga tributária. A opção por um tratamento diferenciado e favorecido dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte decorre de lei específica onde estão descritas as normas gerais para a opção, os impedimentos e demais regras de exclusão.

18. A fiscalização, após examinar os elementos e documentos apresentados pela fiscalizada FIGUEIREDO TRANSPORTES E COMÉRCIO LTDA e após analisar os elementos que ensejaram a emissão do Ato Declaratório Executivo DRF/MCR Nº 118/2021 (Anexo A), concluiu que a fiscalizada para o período compreendido entre 02/2017 a 12/2018 fica sujeita às obrigações de declarar e recolher as contribuições destinadas a OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS – TERCEIROS.

[...]

20. A fiscalização em face das irregularidades apuradas e descritas no presente TVF e com base no disposto nos artigos 2º e 3º da Lei 11457, de 2007, constituiu o crédito tributário correspondente, que está sendo exigido no processo fiscal digital COMPROT 13.136 720.037/2021-05, com lançamento da multa qualificada,

no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) para os lançamentos do Anexo I nos termos da Lei 9430, de 1996, artigo 44, inciso I, § 1º com a redação da Lei nº 11.488, de 2007 e em conformidade com a Lei nº 4.502/1964, artigo 68, § 2º uma vez que a conduta da fiscalizada se enquadra nas hipóteses definidas pelos artigos 71,72,73 da Lei nº. 4.502/1964.

[...]"

De tudo que já foi relatado, ficou evidente que houve a prática de constituição de empresas utilizando-se parentes e pessoas vinculadas, com o objetivo principal de sonegação fiscal e a burla de outras normas legais, mantendo-se no regime de tributação do SIMPLES NACIONAL, com fatiamento das receitas.

Da análise do conteúdo do Termo de Verificação Fiscal, parcialmente acima transcrito, extrai-se facilmente a conduta dolosa da contribuinte em suprimir e/ou reduzir tributos. Destarte, demonstrou-se que a autuada, em conluio com outras empresas ligadas, atuou com o nítido intuito de suprimir tributos, utilizando-se das empresas integrantes do grupo econômico de fato, com o fito de burlar o regime de tributação do SIMPLES NACIONAL, o que ensejou, inclusive, a sua exclusão.

Na esteira desse entendimento, resta clara a conduta dolosa da contribuinte de omitir tributos, havendo a perfeito subsunção do fato à norma, impondo seja mantida a multa qualificada.

Entrementes, inobstante a manutenção da multa qualificada, na forma acima disposto, certo é que após a constituição do crédito tributário mediante o lançamento ora contestado a legislação que contempla a aplicação da multa de ofício fora alterada, devendo, portanto, ser aplicada ao caso, se mais benéfica ao contribuinte, como passaremos a demonstrar.

Destarte, ao promover o lançamento e aplicar multa de ofício de 150%, a autoridade fazendária adotou como esteio à sua empreitada os preceitos inscritos no artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, que dispunha na forma acima transcrita.

Ocorre que, posteriormente à ocorrência do fato gerador e, por conseguinte, da própria lavratura do presente auto de infração, fora editada a Lei nº 14.689, de 20/09/2023, alterando/reduzindo os percentuais das multas de ofícios, nos seguintes termos:

"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 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:

[...]

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)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-B. (VETADO) (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando: (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

I – não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

III – (VETADO). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-D. (VETADO); (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

[...]” (grifamos)

Por sua vez, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 106, inciso II, alínea “c”, determina a retroatividade da legislação editada posteriormente ao fato gerador quando cominar penalidade menos severa, senão vejamos:

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.”

Neste cenário, inobstante a manutenção da exigência fiscal em relação ao seu mérito e, bem assim, a contribuinte não haver suscitado em sua peça recursal tal questão, mesmo porque protocolizada anteriormente à alteração legislativa, impõe-se conhecer de ofício de referido tema e determinar a redução da multa de 150% para 100%, na esteira das disposições hodiernas, mais benéficas, sobretudo considerando não ter sido imputada conduta reincidente.

Com efeito, no que tange ao reconhecimento de ofício do tema sob análise, na condição de matéria de ordem pública, mister salientar que a atividade judicante impõe ao julgador a análise da legalidade/regularidade do lançamento em seu mérito e, bem assim, em suas formalidades legais. Tal fato, pautado no princípio da Legalidade, atribui a autoridade julgadora, em qualquer instância, o dever/poder de anular, corrigir ou modificar de ofício o lançamento, independentemente de se tratar de erro de fato ou de direito, especialmente quando se referir à matéria de ordem pública (ilegalidade/irregularidade do lançamento), hipótese que se amolda ao caso vertente.

Com mais especificidade, o artigo 2º da Lei nº 9.784/1999 é por demais enfático ao estabelecer que a atividade do agente administrativo deve obedecer, dentre outros, o princípio da legalidade, senão vejamos:

“Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: [...]”

A corroborar esse entendimento, o artigo 53 do mesmo Diploma Legal retro prescreve que a Administração poderá anular, revogar ou corrigir seus atos, quando maculados por vício de legalidade, como segue:

“Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revoga-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.”

Na esteira desses preceitos, escorado, sobretudo, no Poder de Autotutela da Administração Pública, bem como na evidente determinação da retroatividade benigna da norma posterior ao fato gerador do tributo, inscrita no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário, é de se reduzir a multa de 150% para 100%, ainda que de ofício, com arrimo na legislação mais benéfica vigente.

DA ANÁLISE DE CONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE

Destarte, relativamente às questões de inconstitucionalidades arguidas pelo contribuinte, além dos procedimentos adotados pela fiscalização, bem como a multa e juros ora exigidos encontrarem respaldo na legislação de regência, cumpre esclarecer, no que tange a declaração de ilegalidade ou inconstitucionalidade, que não compete aos órgãos julgadores da Administração Pública exercer o controle de constitucionalidade de normas legais.

Note-se, que o escopo do processo administrativo fiscal é verificar a regularidade/legalidade do lançamento à vista da legislação de regência, e não das normas vigentes frente à Constituição Federal. Essa tarefa é de competência privativa do Poder Judiciário.

A própria Portaria MF nº 1.634/2023, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, é por demais enfática neste sentido, impossibilitando o afastamento de leis, decretos, atos normativos, dentre outros, a pretexto de inconstitucionalidade ou ilegalidade, nos seguintes termos:

“Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que:

I - já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, ou em controle difuso, com execução suspensa por Resolução do Senado Federal; ou II - fundamente crédito tributário objeto de:

- a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103- A da Constituição Federal;
- b) Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária;
- c) dispensa legal de constituição, Ato Declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou parecer, vigente e aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;
- d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e
- e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993.”

Observe-se, que somente nas hipóteses contempladas no parágrafo único e incisos do dispositivo regimental encimado poderá ser afastada a aplicação da legislação de regência, o que não se vislumbra no presente caso.

A corroborar esse entendimento, a Súmula CARF nº 02, assim estabelece:

“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.” E, segundo o artigo 123, e parágrafos, do Regimento Interno do CARF, as Súmulas, que são o resultado de decisões unânimes, reiteradas e uniformes, serão de aplicação obrigatória por este Conselho.”

Finalmente, o artigo 102, I, “a” da Constituição Federal, não deixa dúvida a propósito da discussão sobre inconstitucionalidade, que deve ser debatida na esfera do Poder Judiciário, senão vejamos:

“Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

I – processar e julgar, originariamente:

a) a ação direta de inconstitucionalidade de Lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de Lei ou ato normativo federal;

[...]”

Dessa forma, não há como se acolher a pretensão do contribuinte, também em relação à ilegalidade e inconstitucionalidade de normas ou atos normativos que fundamentaram o presente lançamento.

No que tange a jurisprudência trazida à colação pelo recorrente, mister elucidar, com relação às decisões exaradas pelo Judiciário, que os entendimentos nelas expressos sobre a matéria ficam restritos às partes do processo judicial, não cabendo à extensão dos efeitos jurídicos de eventual decisão ao presente caso, até que nossa Suprema Corte tenha se manifestado em definitivo a respeito do tema.

Quanto às demais alegações da contribuinte, não merece aqui tecer maiores considerações, uma vez não serem capazes de ensejar a reforma da decisão recorrida, especialmente quando desprovidos de qualquer amparo legal ou fático, bem como já devidamente rechaçadas pelo julgador de primeira instância.

Assim, no mérito, escoreita a decisão recorrida devendo nesse sentido ser mantido o lançamento na forma ali decidida, uma vez que a contribuinte não logrou infirmar os elementos colhidos pela Fiscalização que serviram de base para constituição do crédito tributário, atraindo para si o *ônus probandi* dos fatos alegados. Não o fazendo razoavelmente, não há como se acolher a sua pretensão.

Por todo o exposto, estando o Acórdão recorrido parcialmente em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO, rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, tão somente para fins de redução da multa qualificada de 150% para 100%, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

ACÓRDÃO 1101-002.327 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 13136.720037/2021-05

Assinado Digitalmente**Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira**

DOCUMENTO VALIDADO