



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13136.720212/2020-75
ACÓRDÃO	1102-002.156 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CENTRO DE ENSINO HIPARCO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/12/2014 a 31/12/2017

DECADÊNCIA. DOLO COMPROVADO. ART. 173, I, DO CTN. TERMO INICIAL.

Comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, I, do CTN, iniciando-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Para a competência de dezembro, cujo vencimento se dá no exercício seguinte ao do fato gerador, o termo inicial é o primeiro dia do segundo exercício subsequente.

NULIDADE. SUJEIÇÃO PASSIVA. GRUPO ECONÔMICO DE FATO.

A caracterização de grupo econômico de fato não desloca a sujeição passiva para a empresa apontada como principal. Cada pessoa jurídica responde, na condição de empregadora, pelas contribuições incidentes sobre as remunerações que ela própria pagou aos segurados a seu serviço, respondendo as demais integrantes do grupo solidariamente, sem benefício de ordem.

PRAZO DE GUARDA DE DOCUMENTOS. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há preterição do direito de defesa quando os fatos geradores lançados estão integralmente compreendidos no período de guarda obrigatória e a ação fiscal teve início dentro desse período.

BASE DE CÁLCULO. FOLHAS DE PAGAMENTO E GFIP. ALEGADA INEXIGIBILIDADE DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL.

A alegação de dispensa de escrituração contábil não infirma o lançamento apurado a partir das folhas de pagamento e das GFIP transmitidas pela própria autuada. O art. 195 do CTN afasta a aplicação de disposições legais

excludentes ou limitativas do direito de a autoridade examinar livros e documentos efetivamente mantidos pelo sujeito passivo.

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 14.689/2023.

A superveniência de lei que comina penalidade menos severa alcança o ato não definitivamente julgado, na forma do art. 106, II, "c", do CTN. Reduz-se para 100% o percentual da multa qualificada, mantido o agravamento previsto no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e a prejudicial de decadência suscitadas e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, apenas para reduzir o percentual da multa de ofício de 225% para 150%, por aplicação retroativa da redação dada ao § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 pela Lei nº 14.689/2023.

Assinado Digitalmente

Cristiane Pires McNaughton – Relatora

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, Cristiane Pires McNaughton, Cassiano Romulo Soares, Gustavo Schneider Fossati, Gabriel Campelo de Carvalho, Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão nº 102-001.459, da 4ª Turma da DRJ02, de 15 de abril de 2021, que julgou a impugnação procedente em parte.

O auto de infração, lavrado em 17 de novembro de 2020 e cientificado em 20 de novembro de 2020, exige contribuições previdenciárias patronais e GILRAT relativas às competências de 11/2014 a 12/2017, no montante de R\$ 1.910.111,91, já incluídos juros de mora

e multa de ofício. O lançamento decorre da exclusão da Recorrente do Simples Nacional pelo Ato Declaratório Executivo DRF/MCR nº 094, de 5 de novembro de 2020, formalizada no processo nº 10640.734541/2020-13, apenso a estes autos.

Segundo o relatório fiscal, a Recorrente integra grupo econômico de fato denominado Rede de Ensino Apogeu, composto por pessoas jurídicas formalmente autônomas e optantes pelo Simples Nacional, submetidas à direção do Sr. Makerley Arimateia Silva, apontado como sócio administrador de fato e real beneficiário. A fiscalização descreveu empregados comuns, com vínculos concomitantes e sem interstício entre demissão e admissão, correspondentes a 230 dos segurados do período, mesma pessoa responsável pela transmissão das GFIP de todas as empresas, contabilidade e fornecedores comuns, confusão contábil e patrimonial, procurações públicas outorgadas pelos sócios de direito ao administrador de fato, movimentação financeira cruzada com registro contábil que oculta a contrapartida real, avais recíprocos, centralização das compras de material didático, geração de boletos que aloca receitas em pessoa jurídica diversa da prestadora do serviço, utilização de empresa de fachada e alternância de titularidade das quotas entre as mesmas pessoas ligadas ao grupo.

O lançamento apurou o pagamento de parcelas integrantes do salário de contribuição aos segurados a serviço da Recorrente, sem o recolhimento das contribuições patronais e das destinadas a outras entidades e fundos, a partir das folhas de pagamento e das GFIP por ela transmitidas. Foram indicados sujeitos passivos solidários as demais pessoas jurídicas do grupo e as pessoas físicas apontadas como administradores, de fato e de direito, todos revéis.

A multa de ofício foi aplicada no percentual de 225%, resultante da qualificação prevista no § 1º e do agravamento previsto no § 2º, I, do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

Na impugnação, a interessada alegou decadência de todo o ano-calendário de 2014, nulidade por cerceamento de defesa em razão do decurso do prazo de guarda de documentos, erro na eleição do sujeito passivo, ausência de capitulação legal do agravamento e inexigibilidade da escrituração contábil das competências de 2016 e 2017.

A DRJ02 acolheu parcialmente a impugnação. Reconheceu a decadência apenas quanto à competência de 11/2014, cujo prazo, contado na forma do art. 173, I, do CTN, se encerrou em 31 de dezembro de 2019. Quanto às competências de 12/2014 em diante, considerou que o lançamento poderia ter sido efetuado a partir de 8 de janeiro de 2015, de modo que o prazo se iniciou em 1º de janeiro de 2016 e se encerraria em 31 de dezembro de 2020. Rejeitou as demais alegações e manteve a multa de 225%.

No Recurso Voluntário, a Recorrente reitera as razões da impugnação e sustenta, em síntese:

a) o sobrestamento do julgamento até a decisão definitiva no processo de exclusão do Simples Nacional;

b) a decadência de todo o ano-calendário de 2014, imputando à autoridade fiscal erro grosseiro de contagem;

c) a nulidade por cerceamento de defesa, ante o decurso do prazo de guarda de documentos dos anos de 2011 a 2014;

d) a violação às Súmulas CARF nº 72 e nº 101, vinculantes por força da Portaria MF nº 277/2018;

e) a nulidade formal do auto de infração, que deveria ter sido lavrado contra a empresa apontada como principal, cabendo à recorrente, no máximo, a condição de responsável solidária, invocando o Acórdão nº 2201-003.616;

f) a nulidade do agravamento da multa por ausência de indicação do inciso do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 e a inaplicabilidade de qualquer dos três incisos ao caso;

g) a inexigibilidade de escrituração contábil, física e digital, com a consequente exclusão dos créditos das competências de 2016 e 2017;

h) que a DRJ teria homologado o entendimento da autoridade lançadora sem examinar as razões de defesa.

Requer o cancelamento integral do auto de infração e, subsidiariamente, a redução da multa e a exclusão dos créditos de 2016 e 2017. Pede ainda efeito suspensivo e intimação da data do julgamento para sustentação oral.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Cristiane Pires McNaughton**, Relatora.

1 ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos. Portando, o conheço.

2 PEDIDO DE SOBRESTAMENTO

A Recorrente pediu o sobrestamento deste feito até a decisão definitiva no processo de exclusão do Simples Nacional, então pendente de julgamento em primeira instância.

O pedido perdeu objeto. O processo nº 10640.734541/2020-13 foi julgado pela 3ª Turma da DRJ07 e, por força do apensamento determinado nos autos, está submetido a este colegiado na mesma sessão. A relação de prejudicialidade que a recorrente aponta é real e foi

observada: mantida a exclusão do Simples Nacional com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2014, subsiste o pressuposto do lançamento aqui discutido, que é a sujeição da Recorrente ao regime geral de recolhimento das contribuições previdenciárias no período autuado.

3 PRELIMINAR DE NULIDADE POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

A Recorrente sustenta que não teria condições de produzir prova documental porque o dever de guarda dos documentos dos anos de 2011 a 2014, limitado pelo art. 26, II, da LC nº 123/2006 e pelo art. 66 da Resolução CGSN nº 140/2018 ao prazo decadencial, já se havia esaurido quando da ciência do auto de infração.

O argumento não se ajusta a este lançamento. Os fatos geradores autuados são mensais e se situam entre 12/2014 e 12/2017. A ação fiscal teve início com ciência em 29 de março de 2017 e foi estendida com ciência em 19 de fevereiro de 2018. Em nenhum desses momentos havia se esaurido o prazo de guarda relativo às competências lançadas, mesmo pelo critério de contagem que a própria recorrente defende. Os documentos foram então requisitados por meio dos Termos de Intimação Fiscal nº 5, 6, 10 e 11, e não foram apresentados.

Some-se que a base de cálculo do lançamento foi extraída das folhas de pagamento e das GFIP transmitidas pela própria recorrente, e que o relatório fiscal está instruído com trinta e dois anexos, todos identificados e disponíveis no processo eletrônico. A recorrente não indica um único documento de que necessitasse e não mais dispusesse, tampouco aponta elemento do lançamento que não pudesse ser contestado com o que consta dos autos. Alegação genérica de impossibilidade de defesa, sem demonstração de prejuízo concreto, não configura preterição do direito de defesa para os fins do art. 59, II, do Decreto nº 70.235/1972.

4 PRELIMINAR DE NULIDADE POR ERRO NA ELEIÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

Sustenta a Recorrente que, tendo a fiscalização identificado o Curso Apogeu de Juiz de Fora Eireli como empresa principal do grupo, o auto de infração deveria ter sido lavrado contra ela, cabendo à Recorrente a posição de responsável solidária. Invoca o Acórdão nº 2201-003.616.

A tese confunde dois planos distintos.

A caracterização do grupo econômico de fato serviu, neste caso, a dois efeitos: afastar a fruição do Simples Nacional, o que é objeto do processo apenso, e atrair a responsabilidade solidária entre as pessoas jurídicas que o integram. Nenhum desses efeitos altera quem realizou o fato gerador das contribuições lançadas.

O fato gerador da contribuição patronal e do GILRAT é o pagamento de remuneração aos segurados que prestam serviço à empresa, nos termos dos arts. 22 e 28 da Lei nº 8.212/1991. O relatório fiscal registra que as parcelas integrantes do salário de contribuição foram apuradas a partir das folhas de pagamento e das GFIP da própria recorrente, relativas aos

segurados com ela vinculados. A Recorrente é, portanto, contribuinte por fato gerador próprio, e não responsável por obrigação alheia. Excluída do Simples Nacional, passou a dever as contribuições como qualquer outro empregador não optante.

A solidariedade das demais integrantes do grupo, indicadas no polo passivo e revéis, não comporta benefício de ordem, na forma do parágrafo único do art. 124 do CTN. A escolha de exigir de uma delas não vicia o lançamento nem transfere a condição de contribuinte.

O precedente invocado tratou de situação diversa, em que a fiscalização atribuiu a condição de sujeito passivo à empresa encomendante em relação às pessoas jurídicas que reputou meramente interpostas, sem substrato próprio. Aqui, a Recorrente mantém estabelecimento em funcionamento, quadro de empregados registrados, folha de pagamento e GFIP próprias, tanto que foi por esses elementos que a base de cálculo se apurou. O que a fiscalização afirmou interposta foi a titularidade formal das quotas, não a existência da empresa nem a realidade dos vínculos empregatícios.

Rejeito a preliminar.

5 PREJUDICIAL DE DECADÊNCIA

A Recorrente afirma que os fatos geradores ocorridos em 2014 tiveram a contagem iniciada em 1º de janeiro de 2015 e encerrada em 31 de dezembro de 2019, e imputa à autoridade fiscal erro grosseiro de contagem.

A premissa está parcialmente correta e a conclusão não se sustenta quanto ao que remanesce em litígio.

Não há controvérsia sobre a regra aplicável. Comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, afasta-se o art. 150, § 4º, do CTN e a contagem passa a reger-se pelo art. 173, I, conforme a Súmula CARF nº 72. E, na aplicação do art. 173, I, o termo inicial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, na dicção da Súmula CARF nº 101. Foi exatamente esse o critério adotado no lançamento e na decisão recorrida, de modo que não há falar em violação aos enunciados sumulares invocados.

A divergência está em identificar o exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado. A Recorrente parte da ideia de um fato gerador único, situado em 1º de janeiro de 2014, transposta do processo de exclusão. Essa premissa é equivocada em dobro. Naquele processo, 1º de janeiro de 2014 é a data de início dos efeitos da exclusão, não a data de qualquer fato gerador. E aqui os fatos geradores são mensais, correspondentes a cada competência em que houve pagamento de remuneração.

A autoridade fiscal só pode lançar de ofício depois de vencido o prazo de que dispunha o sujeito passivo para declarar e recolher. Para a competência de 11/2014, esse prazo venceu ainda em dezembro de 2014, de modo que o lançamento poderia ter sido efetuado

naquele exercício, iniciando-se a contagem em 1º de janeiro de 2015 e esgotando-se em 31 de dezembro de 2019. Foi por essa razão que a decisão recorrida exonerou essa competência, e a Fazenda não se insurgiu.

Para a competência de 12/2014, contudo, o prazo de declaração e recolhimento venceu em janeiro de 2015. O lançamento só poderia ter sido efetuado a partir daquele exercício, o que desloca o termo inicial para 1º de janeiro de 2016 e o termo final para 31 de dezembro de 2020. Como a ciência do auto de infração ocorreu em 20 de novembro de 2020, não houve decadência. O mesmo raciocínio, com maior folga, vale para todas as competências seguintes.

Não há, portanto, erro de contagem, e sim divergência quanto à identificação do fato gerador. Rejeito a prejudicial.

6 ALEGADA INEXIGIBILIDADE DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL E OS CRÉDITOS DE 2016 E 2017

A Recorrente sustenta que, na condição de optante pelo Simples Nacional, estava dispensada de manter arquivos digitais, por força do § 2º do art. 11 da Lei nº 8.218/1991, e obrigada apenas à escrituração do livro-caixa, na forma do § 2º do art. 26 da LC nº 123/2006, sendo vedada a exigência de obrigações acessórias adicionais pelo § 4º do mesmo artigo. Conclui que os créditos das competências de 2016 e 2017 decorreriam de exigência ilegal e devem ser excluídos.

O argumento não se sustenta por três razões.

A primeira é que o lançamento não se apoia na escrituração contábil. As bases de cálculo das competências de 2016 e 2017 foram extraídas das folhas de pagamento e das GFIP transmitidas pela própria Recorrente, documentos cuja manutenção é obrigatória independentemente do regime de tributação. A não apresentação da contabilidade dessas competências foi registrada no relatório fiscal como obstáculo a análises adicionais, e não como fundamento da exigência.

A segunda é que a dispensa invocada não é imunidade à fiscalização. O art. 195 do CTN afasta a aplicação de quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de a autoridade administrativa examinar livros, arquivos, documentos e papéis dos comerciantes. A Recorrente mantinha escrituração contábil, tanto que a disponibilizou, por meio do escritório contratado, até a competência de 12/2015. Existindo a escrituração, ela é examinável, e a recusa em apresentá-la a partir de 01/2016 não encontra amparo na dispensa legal de escriturar.

A terceira é que o pedido de exclusão dos créditos de 2016 e 2017 não guarda relação lógica com a premissa. Ainda que se admitisse ilegal a intimação para apresentação da contabilidade, disso não decorreria a inexistência dos fatos geradores declarados em GFIP nem a invalidade da apuração feita a partir das folhas de pagamento.

7 MÉRITO DA AUTUAÇÃO

A exigência tem por pressuposto a exclusão da Recorrente do Simples Nacional, mantida no processo apenso pelas razões ali expostas, que aqui incorporo por remissão para evitar repetição desnecessária.

Afastado o regime simplificado no período de 1º de janeiro de 2014 em diante, a Recorrente passou a estar sujeita ao recolhimento das contribuições patronais e do GILRAT sobre as remunerações pagas aos segurados a seu serviço, como qualquer contribuinte não optante. Os valores foram apurados a partir de documentos por ela própria produzidos e transmitidos, e a Recorrente não apontou erro material na apuração, não contestou a composição das folhas, não impugnou o enquadramento das rubricas no salário de contribuição e não indicou qualquer parcela que reputasse indevidamente incluída na base de cálculo.

Limitou-se a negar genericamente os fatos descritos no relatório fiscal e a qualificá-los como interpretação pessoal da autoridade lançadora. O art. 16, III e IV, do Decreto nº 70.235/1972 exige que a defesa exponha os motivos de fato e de direito, os pontos de discordância e as provas que possui. Negativa genérica não desloca o ônus da prova nem infirma conjunto probatório documentado.

8 MULTA DE OFÍCIO

8.1 QUALIFICAÇÃO

A qualificação prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, aplicável às contribuições previdenciárias por força do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, exige a demonstração de conduta dolosa que se subsuma às hipóteses dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964.

Essa demonstração existe nos autos. A segmentação da atividade em pessoas jurídicas formalmente autônomas, cujas quotas circulavam entre empregados, ex-empregados e ex-alunos que outorgavam procurações amplas ao administrador de fato, a manutenção de empresa sem existência material para recebimento de valores de alunos, a geração de boletos que alocava receita em pessoa jurídica diversa da prestadora do serviço e os registros contábeis que ocultavam a contrapartida real das transferências entre as empresas não são fatos que se expliquem por erro ou por opção organizacional legítima. Constituem conduta deliberada, dirigida a manter artificialmente as unidades dentro dos limites do Simples Nacional e a reduzir o recolhimento das contribuições devidas. Mantenho a qualificação.

8.2 AGRAVAMENTO

A Recorrente sustenta a nulidade do agravamento por ausência de indicação do inciso aplicável do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 e, subsidiariamente, argumenta que nenhum dos três incisos se ajustaria ao caso.

A alegação de ausência de capitulação não procede. O relatório fiscal integra o auto de infração e o complementa. Nele, a autoridade lançadora transcreveu o inciso I do § 2º e descreveu, de forma individualizada, as intimações não atendidas, com identificação dos Termos de Intimação Fiscal nº 5 e 6, de 31 de outubro e 22 de dezembro de 2017, e nº 10 e 11, de 12 de março e 3 de abril de 2019, dos prazos concedidos e do objeto de cada uma delas. A Recorrente demonstrou compreender exatamente do que se defendia, tanto que dedicou à matéria capítulo próprio da impugnação e do recurso. Não há vício de fundamentação.

Quanto ao enquadramento, as intimações não se restringiram à entrega de documentos. Os Termos de Intimação Fiscal nº 5 e 6 solicitaram documentos e informações que fundamentassem lançamentos contábeis específicos, o que envolve, por definição, esclarecimento sobre a operação registrada. A Recorrente não os prestou, nem no curso da ação fiscal nem depois, e tampouco comprova o alegado atendimento. A distinção que propõe, entre não concordar com a informação e não a prestar, seria pertinente se houvesse resposta nos autos, o que não é o caso. Mantenho o agravamento.

8.3 RETROATIVIDADE BENIGNA

Há, contudo, matéria que impõe a redução do percentual aplicado, de ofício.

A multa foi calculada em 225%, resultado da duplicação prevista na redação então vigente do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, que elevava o percentual básico de 75% para 150%, e do subsequente aumento de metade determinado pelo § 2º.

A Lei nº 14.689/2023 alterou o § 1º do art. 44 e fixou em 100% o percentual da multa qualificada, reservando percentual superior às hipóteses de reincidência, que aqui não se verifica. Trata-se de lei que comina penalidade menos severa que a prevista ao tempo dos fatos, aplicável ao ato não definitivamente julgado por força do art. 106, II, "c", do CTN.

Aplicada a nova disciplina, a multa qualificada passa de 150% para 100%. Mantido o agravamento de metade previsto no § 2º, o percentual final é de 150%, em lugar dos 225% lançados. Nesse ponto, e apenas nele, o recurso comporta provimento.

9 ALEGAÇÃO DE PARCIALIDADE DA DECISÃO RECORRIDA

Não colhe a afirmação de que a DRJ teria atuado como órgão fiscalizador e homologado o lançamento sem julgar. A decisão recorrida enfrentou cada uma das alegações da impugnação, acolheu uma delas, com a consequente exoneração da competência de 11/2014, e expôs as razões pelas quais rejeitou as demais. Coincidir, ao final, com parte das conclusões da autoridade lançadora é resultado possível do julgamento, e não vício dele.

10 PEDIDOS ACESSÓRIOS

O efeito suspensivo requerido decorre do art. 33 do Decreto nº 70.235/1972 e independe de deferimento. A intimação da data da sessão observa o Regimento Interno deste Conselho, cabendo à secretaria da turma as providências relativas à publicação da pauta.

11 DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade e a prejudicial de decadência e, no mérito, por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, apenas para reduzir o percentual da multa de ofício de 225% para 150%, por aplicação retroativa da redação dada ao § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 pela Lei nº 14.689/2023, mantido o lançamento no mais.

Assinado Digitalmente

Cristiane Pires McNaughton