



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|--|
| PROCESSO | 13888.725687/2019-11 |
| ACÓRDÃO | 2301-012.133 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| SESSÃO DE | 13 de maio de 2026 |
| RECURSO | VOLUNTÁRIO |
| RECORRENTE | COMPART MARKETING E TECNOLOGIA LTDA |
| INTERESSADO | FAZENDA NACIONAL |

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

MULTA CONFISCATÓRIA. INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 02. NÃO CONHECIMENTO.

Os percentuais aplicáveis à multa de ofício foram estabelecidos pelo art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e a discussão sobre o caráter confiscatório passa por uma necessária aferição da validade do disposto no artigo frente à Constituição Federal, o que é vedado de ser realizado no âmbito Administrativo.

PROVA DOCUMENTAL JUNTADA COM O RECURSO VOLUNTÁRIO. COMPROVAÇÃO DE UMA DAS EXCEÇÃO DO §4º DO ART. 16 DO DECRETO Nº 70.235, DE 1972. NÃO OCORRE PRECLUSÃO TEMPORAL. CONHECIMENTO.

O momento correto de apresentação da prova documental ou alegação de fatos é junto com a impugnação, nos termos do §4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972. A apresentação de novos documentos ou fatos junto com o Recurso Voluntário será considerada preclusa e, portanto, não poderão ser conhecidos, a menos que fique demonstrada, ônus do recorrente, a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

INTIMAÇÃO DO ADVOGADO DO CONTRIBUINTE. SÚMULA CARF Nº 110. IMPOSSIBILIDADE.

O processo Administrativo Fiscal é incabível a intimação dirigida ao endereço do advogado do contribuinte.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO DE FRAUDE, SIMULAÇÃO OU CONLUÍO. CABIMENTO.

Estando comprovado nos autos a prática de atos simulados, fraudulentos ou com intenção dolosa, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, com o propósito de se eximir ou de reduzir o pagamento do tributo, é cabível a qualificação da multa que trata o §1º do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996. Configura-se como tal a omissão deliberada da base de cálculo do tributo, a prática de atos ideologicamente falsos, as contratações fictícias ou sem causa, a simulação da existência de operações comerciais para viabilizar pagamento de terceiros sem deixar provas idôneas da efetiva prestação do serviço.

RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA QUALIFICADA. REDUÇÃO PARA 100%.

A multa qualificada lançada em dobro (150%), nos termos do art. 44, I e §1º, na redação anterior à Lei nº 14.689, de 2023, deverá ser reduzida para o percentual de 100%, que trata o inciso VI, §1º, do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, em obediência à aplicação da retroatividade benigna, nos termos do art. 106, inciso II, alínea 'c', do CTN.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade e, na parte conhecida, rejeitar a preliminar e dar provimento parcial para reduzir a multa aplicada de 225% para 150%.

Assinado Digitalmente

Flavia Lilian Selmer Dias – Relatora

Assinado Digitalmente

Diogo Cristian Denny – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Flavia Lilian Selmer Dias, Marcelle Rezende Cota, Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Wilderson Botto (substituto integral), Carlos Eduardo Ávila Cabral, Diogo Cristian Denny (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 14-107.558, proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento – DRJ. A decisão de piso julgou improcedente a Impugnação apresentada contra o AUTO DE INFRAÇÃO da CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA – relativa ao período de 2016.

Foi realizado lançamento de ofício de crédito tributário em decorrência da ação fiscal promovida:

PATRONAL e GILRAT/SAT – Contribuição Previdenciária a cargo da empresa inclusive a destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, nos termos do art. 22, I e II da Lei nº 8.212, de 1991, no valor principal de R\$ 8.216.909,09, acrescido de multa de ofício de 225% e a taxa de juros SELIC.

TERCEIROS - Contribuição Previdenciária sobre as remunerações pagas ou creditadas aos empregados devidas a outros fundos e entidades, no valor principal de R\$ 1.680.730,25 1228, acrescido de multa de ofício de 225% e a taxa de juros SELIC.

O relatório da decisão recorrida faz uma síntese dos fatos e motivos que levaram à constituição do crédito tributário de ofício:

Consoante disposto no relatório fiscal de fls. 1179/1214 o sujeito passivo direto trata-se de sociedade empresária de responsabilidade limitada com código no Cadastro Nacional de Atividade Econômica (CNAE) principal nº 7490104, correspondente a “atividade de intermediação e agenciamento de serviços e negócios em geral, exceto imobiliários” e o seu quadro societário é composto pelas pessoas físicas do sr. Vladimir Antunes de Lima e a srª Simone Cristina Marques de Lima, acima identificados e ambos na condição de administradores, além do sr. Ariano Borges da Silva, excluído do quadro societário em 06/04/2011.

Informa-se, ainda, que: entre 2009 e 2019 a empresa promoveu diversas alterações contratuais no seu ramo de atividades; no ano-calendário do lançamento (2016) optou pelo lucro real como sistemática de apuração dos tributos devidos; iniciou o ano com 537 empregados e encerrou-o com 874, conforme declarado em GFIP; e que auferiu receita bruta da ordem de R\$ 68.401.750,87, bem como movimentação financeira na casa de R\$ 85.862.280,73, conforme dados extraídos de sua escrituração contábil fiscal (ECF) e Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). Mais: análise fiscal reporta a existência de uma curva ascendente no montante pago aos segurados empregados e contribuintes individuais entre os anos de 2008 e 2013, tornando-se descende entre os anos de 2014 a 2016, conforme abaixo:

(...)

Paralelamente, abriu-se fiscalização na empresa CPT SERVIÇOS E NEGÓCIOS LTDA (acima identificada), também constituída na forma de responsabilidade limitada pelos mesmos sócios da COMPART MARKETING, com CNAE principal 8230001 reportando-se a “serviços de organizações de feiras, congressos, exposições e festas”, inicialmente tributada pelo Lucro Presumido entre 2011 e 2013, porém adotando o regime tributário favorecido do Simples Nacional a partir de então. Verificou-se, ainda, que a CPT não declarou receita bruta mensal no decorrer do ano de 2016, não obstante tenha registrado movimentação financeira da ordem de R\$ 11.434.644,67 e tenha iniciado o ano com 530 empregados encerrando-o com 427, conforme declarações em GFIP. Análise fiscal demonstra ter havido um incremento abrupto do montante supostamente pago aos segurados empregados e contribuintes individuais a partir do ano de sua opção pelo Simples em 2014, movimento inverso ao constatado na autuada, conforme abaixo,:

(...)

Nesse contexto considerou devidas pela COMPART a contribuição previdenciária patronal incidentes sobre as remunerações declaradas pela CPT, inclusive aquelas em razão do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (GILRAT), bem como aquelas devidas às outras entidades ou fundos, ditas “terceiros”, com base nos valores das remunerações declaradas indevidamente nas GFIPs da empresa CPT, com supedâneo no art. 33, § 6º da Lei nº 8.212/91, ao mesmo tempo em que representou para exclusão do Simples Nacional da empresa CPT com efeitos retroativos a janeiro de 2014, cujo tramite segue em outro processo administrativo, incurso em diversas infrações à Lei de regência mas, sobretudo, pela vedação ao ingresso da pessoa jurídica cujo sócio ou titular detenha mais de 10% do capital de outra empresa não optante ou quando o sócio ou titular seja administrador de outra pessoa jurídica, desde que, em ambos os casos, a receita bruta global ultrapasse o limite do permissivo legal para o faturamento anual, sendo este o caso, conforme demonstra.

Por outro giro, posicionou-se pela qualificação da multa de ofício tendo em vista a conduta fraudulenta adotada pela contribuinte, tendente a impedir a ocorrência dos fatos geradores e modificar suas características essenciais, bem como pelo seu agravamento “uma vez que o sujeito passivo não atendeu a contento às intimações que lhe foram encaminhadas, deixando de prestar os esclarecimentos solicitados, e por não apresentar sem justificativa os documentos essenciais para o deslinde da ação fiscal”, com supedâneo no art. 44, § 1º (qualificação) e § 2º, I (agravamento), da Lei nº 9.430/96.

Por fim, traz a sujeição passiva solidária a vincular, por responsabilidade pessoal, os sócios das empresas COMPART e CPT e a própria empresa CPT em razão da “nítida formação de grupo econômico irregular, com abuso de personalidade jurídica, decorrente da unidade de direção e de operação das atividades empresariais”, todos com fulcro no artigo 124, I e, somente os administradores, no 135, III do Código Tributário Nacional (CTN).

Houve a lavratura de termo de responsabilidade solidária para a pessoa jurídica CPT SERVICOS E NEGOCIOS LTDA -CNPJ nº 10.502.816/0001-77, por formação de grupo econômico, e para as pessoas físicas dos sócios da contribuinte e do solidário VLADIMIR ANTUNES DE LIMA - CPF nº 491.984.400-04 e SIMONE CRISTINA MARQUES DE LIMA - CPPF nº 561.581.490-04.

A contribuinte e os solidários foram intimados do lançamento do crédito tributário e, tempestivamente, a contribuinte apresentou Impugnação nos seguintes termos, conforme relatório da decisão recorrida:

Todos os sujeitos passivos foram cientificados do feito mas apenas o sujeito passivo direto apresentou sua impugnação – às fls. 1281/1293 - na qual deduz o quanto segue, em apertada síntese.

Inicialmente, traça minucioso histórico da autuação, para depois deduzir o que seria a “realidade dos fatos”, começando por entender “que a contribuinte (ou o grupo econômico), não deixou de recolher a contribuição previdenciária.” Nessa linha afirma que “a empresa autuada e a CPT SERVIÇOS E NEGÓCIOS LTDA, como bem foi exposto pelo auditor-fiscal, constituem grupo econômico. A identidade de sócios é existente desde a constituição de ambas as empresas.” Nessa esteira, entende que “o remanejamento de pessoal, de uma empresa para a outra, jamais teve por objetivo fraudar a legislação tributária, mas tão somente satisfazer os anseios dos sócios administradores no sentido de melhor organizar os empregados em ambas as empresas”.

Refuta, portanto, a conduta fraudulenta com o fito de omitir informação sobre a existência de empregados, sendo necessário que a imputação fraudulenta seja realizada mediante a apresentação de prova cabal. Defende a legalidade dos atos da empresa autuada, fruto da livre iniciativa do direito de contratar, sendo que a “rescisão contratual de empregados com a empresa autuada e posterior contratação por empresa de seu grupo econômico, nada mais significa que o exercício da liberdade de contratação.” Nessa esteira, aduz que o fato de as empresas formarem um grupo econômico, “é a prova mais robusta de que não houve a intenção de impedir o conhecimento da ocorrência de fatos geradores da contribuição previdenciária” e afirma que o lançamento de ofício “não ocorreu mediante ARBITRAMENTO”, valendo-se a autoridade fiscal dos documentos contábeis apresentados pelas empresas, sendo que este mesmo argumento se aplica ao entendimento de que o sujeito passivo teria agido de forma a modificar as característica essenciais do fato e suas circunstâncias materiais.

Refuta o agravamento da multa, destacando que as empresas fiscalizadas apresentaram a maioria dos documentos solicitados e os devidos esclarecimentos solicitados pelo auditor-fiscal “tanto quando da fiscalização in loco, como em manifestações nos autos”, razão pela qual não prospera a aplicação multa agravada.

Por fim, deduz a afronta ao princípio da proporcionalidade e do não confisco e reputa confiscatória a multa no patamar de 225% que lhe foi aplicada (menciona doutrinas e julgados em apoio).

Posto nesses argumentos, requer o acolhimento da impugnação para o cancelamento do lançamento de ofício; subsidiariamente, pleiteia o cancelamento ou a redução da multa aplicada, qualificada e agravada. Por fim, requer a produção de todas as provas em direito admitidas e que a intimação dos atos relacionados ao presente seja feita na pessoa e no endereço profissional de quem subscreve a peça impugnatória.

O colegiado da primeira instância, por unanimidade de votos, manteve o lançamento do crédito tributário, conforme ementa transcrita abaixo:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016 JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. EFEITOS.

Os julgados administrativos e judiciais, mesmo que proferidos pelos órgãos colegiados e ainda que consignados em súmula, mas sem uma lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do direito tributário.

IMPUGNAÇÃO. PROVAS. JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS. PRECLUSÃO.

A impugnação deve ser instruída com os elementos de prova que fundamentem os argumentos de defesa. Nos termos do que dispõe o Processo Administrativo Fiscal, a juntada de documentos deverá ser feita por ocasião da impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em momento posterior, salvo nos casos expressamente previstos.

INTIMAÇÃO DO ADVOGADO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. INDEFERIMENTO.

O domicílio tributário do sujeito passivo é o endereço fornecido pelo próprio contribuinte à Receita Federal do Brasil (RFB) para fins cadastrais. Dada a inexistência de previsão legal, há que ser indeferido o pedido de endereçamento das intimações aos seus advogados.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. ARGÜIÇÃO.

É vedado a autoridade julgadora afastar a aplicação de leis, decretos e atos normativos por inconstitucionalidade ou ilegalidade.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DE PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE.

A multa de lançamento de ofício decorre de expressa determinação legal e é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, não cumprindo à administração afastá-la sem lei que assim regulamente.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016 GRUPO ECONÔMICO DE FATO. CONFIGURAÇÃO.

Constitui grupo econômico de fato a relação existente entre contribuintes formalmente independentes que, no entanto, têm entre si relações de flagrante confusão patrimonial, comercial e operacional e, ainda, gerenciamento e administração centralizados nas pessoas de sócios do contribuinte, ou pessoas a ele ligadas.

SIMPLES NACIONAL. VEDAÇÃO À PARTICIPAÇÃO.

Não pode se beneficiar do tratamento jurídico diferenciado a pessoa jurídica cujo titular ou sócio participe com mais de dez por cento do capital de outra empresa, tampouco aquela em que o sócio ou titular seja administrador de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta consolidada de ambas supere o limite máximo de faturamento permitido para este regime.

SOLIDARIEDADE. INTERESSE COMUM.

Caracterizada ou admitida a formação de grupo econômico de fato, com provas substanciais nos autos do processo administrativo fiscal quanto a ocorrência de ilícitos, daí dimana a solidariedade quanto à obrigação tributária, colocando-se as pessoas jurídicas envolvidas em comunhão de interesses tal que se poderia entender que o fato jurídico praticado por uma delas seria realizado em comunhão de todos os envolvidos, o que caracteriza o interesse comum.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. DIRETORES, GERENTES E REPRESENTANTES DA PESSOA JURÍDICA. INFRAÇÃO À LEI.

É solidária a responsabilidade do sócio com poder de gestão pelos créditos decorrentes de obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração à lei, contrato social ou estatuto. A caracterização da responsabilidade pessoal dos sócios-gerentes pelos créditos tributários não exclui a responsabilidade direta do contribuinte.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. APLICAÇÃO.

A imposição da multa qualificada mostra-se justificada quando demonstrados suficientes indícios da ação dolosa da contribuinte em ação tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal ou excluir ou modificar suas características essenciais.

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. INCIDÊNCIA.

O fato gerador do agravamento da multa é o não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos. Prestar esclarecimentos significa justificar de forma convincente determinada situação de fato ou de direito.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A impugnante e os solidários tomaram ciência do Acórdão de julgamento de primeira instância (e-fls. 1348 a 1363) em 30/07/2020. O Recurso Voluntário da contribuinte foi apresentado em 22/07/2020 reafirmando os motivos da Impugnação.

A contribuinte apresentou petição em 12/07/2025 requerendo que, caso seja mantido o lançamento do crédito tributário, a multa de ofício seja reduzida à 100%, em observância ao Tema 863 do STF.

A Procuradoria da Fazenda Nacional não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Flavia Lilian Selmer Dias**, Relatora

ADMISSÃO DO RECURSO

O Recurso Voluntário é tempestivo e será conhecido, mas de forma parcial, pelos motivos abaixo apontados.

Inconstitucionalidade de Lei Federal e/o caráter “confiscatório” da multa de ofício

Os percentuais da multa de ofício aplicáveis ao lançamento do crédito tributário estão definidos no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 e, no caso das contribuições previdenciárias, por determinação do art. 35A da Lei nº 8.212, de 1991, e sua obrigatória aplicação, sempre que verificada as condições previstas em lei para a autuação, decorre da determinação do art. 142 do CTN.

A vedação constitucional ao confisco é uma diretiva dirigida ao legislador, orientando-o para a elaboração da lei, e passa por necessária análise de constitucionalidade da legislação tributária que define os percentuais aplicáveis, atividade que foge à competência deste Conselho, nos termos da Súmula Carf nº 02.

Petição posterior solicitando redução da multa de ofício aplicada

Considerando que o pedido de aplicação da redução da multa tem base em lei publicada após a apresentação do Recurso Voluntário, por se constituir em fato novo, deve ser conhecido, nos termos do §4º do art. 16 do Decreto nº70.235, de 1972.

Assim não conheço das alegações de inconstitucionalidade, mas conheço da petição solicitando a redução da multa de ofício.

PRELIMINAR – PREJUDICIAL DE MÉRITO

Intimação para o advogado

Quanto ao pedido de remeter às intimações ao advogado, aplica-se a Súmula CARF nº 110.

Súmula CARF nº 110

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

MÉRITO

Princípio da Livre iniciativa

A defesa da recorrente, tal qual a impugnação, alega, como ponto central, que estaria livre para contratar e distratar, em razão do princípio da livre iniciativa. Todavia, conforme destaca a decisão recorrida, tal princípio não pode servir de justificativa para ocultar planejamento tributário abusivo.

Sustenta a Defendente a liberdade decorrente da livre iniciativa empresarial e do direito de contratar e remanejar empregados diante dessa configuração, o que autorizaria o remanejamento dos empregados que servem às empresas do grupo sem que houvesse, nisso, ilicitudes, e é certo que o sujeito passivo, ao se encontrar diante de vários caminhos lícitos, pode optar por aquele que lhe é mais vantajoso. Este espaço de escolha decorre da premissa de que ninguém pode ser obrigado a adotar a opção que lhe implica maior ônus fiscal e encontra respaldo na legalidade exarada do artigo 5º, II da Constituição Federal³.

No entanto, essa liberdade de escolha não pode ir além dos limites traçados pelo ordenamento jurídico, **e é justamente na quebra da legalidade que deve se pautar a fiscalização quando atribui a responsabilidade pelos tributos apurados a sujeito passivo diverso daquele contra quem surgiria a obrigação à luz das formalidades com as quais se revestem os atos e negócios jurídicos praticados.**

O fato é que diante de todos os indícios e elementos encontrados, in loco, pela fiscalização, aliados aos documentos trazidos aos autos e agora admitido pela Impugnante - o regime de tributação – e seus efeitos - foi desconsiderado ou desqualificado, para fins exclusivamente tributários, posto que o ato se encontra eivado por ilicitude.

(grifos não originais)

O direito à liberdade de iniciativa é uma prerrogativa constitucional, mas não é ilimitado, comprovado o abuso do direito ou a simulação de atos, de modo a demonstrar a evasão

fiscal, os negócios ou atos jurídicos simulados devem ser desconsiderados, para fins de apuração do crédito tributário devido.

O CTN prevê no art. 149 as hipóteses de lançamento de ofício, entre elas, quando comprovado o uso de dolo, fraude ou simulação.

Nosso Código Civil prevê formas de se lidar com a “infração a lei” e disciplina a nulidade absoluta do negócio jurídico nas hipóteses do art. 166 e na ocorrência da simulação, de acordo com o conceito do art. 167. Também trata da nulidade relativa, nos termos do art. 182. Todavia, a declaração dessas nulidades só se realiza pela intervenção de um juiz (art. 168) e tem como efeito excluir todo o ato posterior e restabelecer a situação anterior a nulidade.

Essa necessidade de intervenção judicial não dá à Administração Tributária a agilidade necessária, era preciso um instrumento que pudesse, de plano, desconsiderar o ato ou negócio jurídico simulado, sem depender de decisão judicial, embora sujeito ao controle posterior

Até a 2001, o sistema tributário brasileiro não contava com essa norma geral, todavia, a alteração da LC nº 104, adicionou o parágrafo único no art. 116 do CTN:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa **poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária**, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

(grifos não originais)

O projeto de alteração legislativa, na Exposição de Motivos, informa que o objetivo da mudança é combater os procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito.

Houve inúmeras críticas a alteração legislativa, que foi inclusive objeto de Ação Direta de Inconstitucionalidade, ADI nº 2446 DF, questionando que violaria, entre outros, o princípio da legalidade, da tipicidade e da segurança nas relações jurídicas. O julgamento no Supremo Tribunal Federal, concluído em 27/04/2022, declarou a improcedência da ação e reconheceu a constitucionalidade. A ADI foi relatada pela Ministra Carmen Lucia:

O fato gerador ao qual se refere o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, incluído pela Lei Complementar n. 104/2001, é, dessa forma, aquele previsto em lei.

Faz-se necessária, assim, a configuração de fato gerador que, por óbvio, além de estar devidamente previsto em lei, já tenha efetivamente se materializado, fazendo surgir a obrigação tributária

Assim, **a desconsideração autorizada pelo dispositivo está limitada aos atos ou negócios jurídicos praticados com intenção de dissimulação ou ocultação desse fato gerador.**

O parágrafo único do art. 116 do Código não autoriza, ao contrário do que argumenta a autora, *“a tributação com base na intenção do que poderia estar sendo supostamente encoberto por uma forma jurídica, totalmente legal, mas que estaria ensejando pagamento de imposto menor, tributando mesmo que não haja lei para caracterizar tal fato gerador”* (fl. 3, e-doc. 2, grifos originais).

Autoridade fiscal estará autorizada apenas a aplicar base de cálculo e alíquota a uma hipótese de incidência estabelecida em lei e que tenha se realizado.

Tem-se, pois, que a norma impugnada **visa conferir máxima efetividade não apenas ao princípio da legalidade tributária, mas também ao princípio da lealdade tributária.**

Não se comprova também, como pretende a autora, retirar incentivo ou estabelecer proibição ao planejamento tributário das pessoas físicas ou jurídicas. **A norma não proíbe o contribuinte de buscar, pelas vias legítimas e comportamentos coerentes com a ordem jurídica, economia fiscal,** realizando suas atividades de forma menos onerosa, e, assim, deixando de pagar tributos quando não configurado fato gerador cuja ocorrência tenha sido licitamente evitada.

(Grifos não originais)

No caso das contribuições previdenciárias, na qual se verifique a existência de simulação de ato ou negócio jurídico, o afastamento da “simulação”, para permitir a tributação do ato ou negócio efetivamente existente, está amparado pelo parágrafo único do art. 116, pelo art. 149, VII do CTN e pela legislação previdenciária, que também tem previsão para que haja a desconsideração de vínculo formal e efetuar o enquadramento de acordo com a realidade dos fatos.

Multa qualificada

A defesa alega a inexistência de dolo, fraude ou simulação que justifique a qualificação da multa de ofício para 150%. Em petição complementar, solicita, subsidiariamente, a redução do percentual da multa de ofício para 100%, com base na Lei nº 14.689, de 2023 e do tema 863 do STF

O lançamento foi realizado com multa qualificada de 150%, nos termos do art. 44, I, §1º da Lei nº 9.430, de 1966, combinado com os arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, por entender que teria ocorrido sonegação, fraude ou conluio, justificando a qualificação da multa.

Lei nº 9.430, de 1996

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.

Lei nº 4.502, de 1964

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.

(grifou-se)

Para a configuração as condutas dos art. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, exige-se sempre o dolo, elemento subjetivo do tipo. É dizer, para haver dolo não basta o agente querer o resultado, é indispensável a vontade consciente de praticar a conduta prevista no tipo.

É certo que, acolher a tese do recorrente significaria afastar todo o lançamento do crédito tributário, principal e acessórios, pois se não há simulação, não há transferência indevida de encargos previdenciários da contribuinte para o devedor solidário e integrante do grupo econômico.

No caso concreto, o que se discute é se houve a transferência fictícia de empregados da contribuinte para a pessoa jurídica CPT SERVIÇOS E NEGÓCIOS LTDA, constituída com os mesmos sócios da contribuinte e optante pelo Simples a partir de 2014. Aponta o Relatório que, embora optante, a empresa não declarou recebimento de receita bruta nem fez qualquer recolhimento em DAS, documento arrecadatário do Simples Nacional. A documentação apurada pela fiscalização aponta movimentação financeira, no mesmo período, na ordem de 11 milhões.

Foi verificado que todas as pessoas empregadas pela CPT, antes desta optar pelo Simples Nacional, eram funcionários da contribuinte.

Outro ponto salientado é que havia uma grande movimentação de mercadorias na contribuinte, na ordem de 11 milhões, ao passo que na CPT o valor era de R\$ 318, o que leva a suspeita que as atividades da CPT ocorriam através da contribuinte, inclusive a movimentação bancária. Ademais não foi demonstrado pela CPT o pagamento de aluguel, água, luz, locação de bens, relação de bens da empresa, notas de prestação de serviço, nem comprovação da integralização do capital social.

Em resumo, o relatório concluiu que:

58. Todos os fatos acima narrados reforçam **a confusão patrimonial e interdependência das empresas, que possuem os mesmos sócios, e atuam em ramo de atividade que são similares e se complementam,** além de outros elementos que normalmente são encontrados entre pessoas jurídicas do mesmo grupo:

1.1. Uso da mesma marca pelas duas empresas do grupo sem pagamento de royalties ou existência de contrato entre elas para esse fim. Em consulta ao site INPI verificou-se que apenas a empresa COMPART possui registro de marca;

1.2. Compartilhamento de instalações físicas, sem pagamento ou divisão de aluguel entre as empresas. Destaca-se que a CPT não apresentou contrato de aluguel e os comprovantes de pagamento de água, luz, telefone, etc;

1.3. Compartilhamento de empregados, sem compensações financeiras, como é o caso da contadora e procuradora das duas empresas, Sra. Josiane, que está registrada apenas na empresa COMPART, e da transferência de parte da folha de pagamento da COMPART para a CPT, o que comprova clara confusão operacional entre as empresas;

1.4. Transferências frequentes de recursos financeiros entre as empresas, conforme ficou demonstrado na escrituração contábil da empresa COMPART, que escriturou R\$ 36.694.287,02 na conta contábil 2.01.02.01.00458 – CPT SERVIÇOS E NEGÓCIOS LTDA (lançamentos a débito + lançamento a crédito + saldo inicial), e ratificado pela empresa em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 02.

59. Pode-se afirmar, portanto, e a partir dessas constatações, que a empresa **COMPART, tributada pelo lucro real, declarou na GFIP da CPT parte da sua folha**

de pagamento, a fim de reduzir indevidamente os encargos previdenciários da empresa, uma vez que esta última é optante pelo simples nacional e não declarou em PGDAS-D quaisquer quantias relativas à receita bruta da atividade exercida, em consequência, deixou-se de recolher também os demais tributos abrangidos pelo regime do simples nacional, tais como IRPJ, Pis/Pasep, Cofins, ICMS, ISS, como também aqueles devidos na sistemática do lucro real, haja vista que a receita bruta eventualmente auferida com base em operações simuladas em nome da CPT certamente deixaram de ser escrituradas pela COMPART no SPED - ECF.

(grifos não originais)

De todo o relatado, resta claro que a transferência de empregados para a CPT constituiu-se em uma simulação da realidade, feita com intuito doloso, com a única intenção de reduzir o pagamento de tributos de forma indevida, amoldando-se as condutas descritas nos 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, o que justifica a aplicação da multa qualificada.

Contudo, como ressaltado pela contribuinte, o art. 44 da Lei n. 9.430, de 1996 foi alterado pelo art. 8º da Lei n. 14.689, de 2023, passando a ter a seguinte redação:

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;

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.

(...)

*§ 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*

I - prestar esclarecimentos;

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;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

(grifos não originais)

A nova redação do artigo estabeleceu um percentual de multa qualificada inferior à redação anterior.

Nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN a lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

Deste modo, deve-se aplicar o instituto da retroatividade da penalidade mais benéfica, reduzindo o percentual da multa qualificada para 100%, conforme art. 44, § 1º, VI da Lei nº 9.430 de 1996, com a redação da Lei nº 14.689, de 2023.

Multa agravada

A alegação da recorrente é que houve a prestação das informações requeridas, com exceção das informações para as quais não tinha os documentos. Alega que cumpriu o dever de colaboração tanto que o lançamento foi não foi feito por arbitramento, o que demonstra que não houve prejuízo à fiscalização.

Ao contrário do alegado, a decisão de piso aponta as falhas no atendimento à fiscalização:

Além dos fatores acima elencados destaque-se, ainda, que para sustentar a prática de grupo econômico de fato – somente agora admitida – e perpetuar a fraude – em que pese contestada – **as empresas fiscalizadas não deram acesso à Auditoria aos seus registros contábeis básicos e mínimos e esconderam em suas contabilidades a prática violadora da lei.**

Trato, aqui, **do detalhamento da rubrica contábil nº 836 – CPT Serviços e Negócios Ltda, bem como dos registros contábeis nos livros auxiliares obrigatórios requisitados à autuada pelo Termo de Intimação Fiscal nº 2 – fls 135/137 – como também da não apresentação do Livro Caixa com a escrituração da movimentação financeira, nem dos contratos de prestação de serviços e da relação de clientes e fornecedores requeridos à solidária – fls. 164/167.**

É alicerçado nestes fatos que a Auditoria propõe o agravamento da multa com supedâneo no art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/965, no entanto tais requerimentos tiveram tratamento distintos por parte das fiscalizadas que importa evidenciar, para melhor aquilatar o feito.

(...)

Com efeito, a empresa solidarizada – CPT - intimada pela Auditoria, **deixou de apresentar quaisquer dos documentos contábeis e fiscais básicos e mínimos para as empresas integrantes do regime tributário favorecido, sem que apontasse justificativas para isso, incorrendo em flagrante falta com o dever de colaboração dos administrados perante a administração.** Nesse caso, irretocável a conclusão da Auditoria que enxerga, em tal fato, a caracterização de verdadeiro “embaraço à fiscalização, nos termos do art. 29, II, da Lei Complementar nº 123/2006”, a ensejar, juntamente com a não apresentação do Livro Caixa com o registro de toda sua movimentação financeira, o expurgo da empresa do regime tributário simplificado que, de resto e pelas razões já acima esposadas, ela sequer poderia ingressar.

Por outro lado a contribuinte, que teve contra si lançados os tributos devidos com a multa agravada e qualificada, **se não ignorou completamente a Intimação para prestar esclarecimentos o fez de maneira absolutamente insatisfatória, senão vejamos.**

Instada a “esclarecer qual a natureza e o objeto das operações apropriadas na conta contábil nº 836 - CPT SERVIÇOS E NEGÓCIOS LTDA” **a resposta da autuada - trazida aos autos de fls 157/158 - informa tratarem-se, os registros na rubrica requerida, de “contratação verbal entre as partes (...) movimentação de mera recomposição patrimonial, conforme contrato entre as partes”, assertiva da qual esquivou-se de trazer à lume qualquer elemento probatório, possivelmente escudando-se na alegada “contratação verbal”, o que situaria numa espécie de limbo a tal “recomposição patrimonial” na qual se lançam nada menos de R\$ 32.446.120,85 em lançamentos a débito e a crédito de conta contábil do grupo “passivo circulante”, no subgrupo dos “fornecedores”.**

Ainda, intimada no mesmo Termo a “esclarecer o motivo pelo qual não se transmitiu ao SPED a ECD Livro G – Livro Geral, ou os livros auxiliares A ou Z (ECD – diário auxiliar e ECD - razão auxiliar)”, de apresentação obrigatória para empresas tributadas pelo Lucro Real, **limitou-se a considerar que “a escrituração contábil completa da empresa e todos os registros dos lançamentos contábeis do ano calendário em questão estão devidamente registrados e conciliados conforme as normas vigentes”, deixando de reconhecer a insuficiência do procedimento adotado e mantendo naquele mesmo limbo toda a contabilidade da autuada, porquanto os registros disponibilizados não possuem os lançamentos diários e as respectivas partidas dobradas, tampouco a descrição histórica do lançamento.**

Com efeito, com relação ao agravamento da multa, este julgador se filia ao entendimento de que **o não atendimento à intimação para prestar esclarecimentos não se subsume apenas em completa conduta omissiva das contribuintes, mas também no atendimento parcial ou insatisfatório das intimações, pois não basta qualquer resposta para afastar a sua aplicação, posto que “prestar esclarecimento” - a essência da conduta balizadora da obrigação -**

significa justificar de forma convincente determinada situação de fato ou de direito a que foi chamada a elucidar, de maneira que os esclarecimentos prestados devem ser factíveis e comprovados, inclusive corroborados por documentos.

(grifos não originais)

Não sendo o lançamento realizado por arbitramento ou por presunção, inaplicável o conteúdo da Sumula Carf nº 133, ademais, a aplicação da multa agravada prescinde da demonstração de prejuízo à fiscalização, da reiteração ou a demonstração de conduta dolosa ou fraudulenta, sendo só requerido a demonstração da falta de atendimento da intimação, conforme decisões deste Conselho.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2015 MULTA AGRAVADA. AUSÊNCIA REITERADA DE ESCLARECIMENTOS À FISCALIZAÇÃO. APLICAÇÃO.

Quando o lançamento não é efetuado com base em presunção legal, mas sim na efetiva apuração do tributo devido com base em documentos, é de rigor o agravamento da multa na hipótese de falta de apresentação de documentos e esclarecimentos por parte do sujeito passivo, **independentemente da demonstração de prejuízo** à formalização do lançamento ou de reiteração da prática infracional.

(Acórdão 9202-011.640, de 23 de janeiro de 2025)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – PAF. NÃO ATENDIMENTO A INTIMAÇÃO. MULTA AGRAVADA.

O não atendimento às intimações da Fiscalização, no prazo marcado, para prestar esclarecimentos enseja o agravamento da multa de ofício, **independentemente da demonstração de prejuízo** à formalização do lançamento ou de reiteração da prática infracional.

(Acórdão nº 9202-007.848)

O agravamento da multa **não depende que reste provado, nos autos, conduta dolosa consistente em embaraçar a fiscalização, bastando que se configure algumas das situações objetivamente descritas** no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

(Acórdão n.º 9101-001.456)

O não atendimento às intimações da Fiscalização, no prazo marcado, para prestar esclarecimentos enseja o agravamento da multa de ofício, **independentemente da demonstração de prejuízo à formalização do lançamento, da reiteração do ato infracional ou da prática da fraude, dolo ou conluio.**

(Acórdão nº 9202-007.849)

(Grifos não originais)

A redução do percentual da multa de ofício qualificada para 100%, prevista pela redação da Lei nº 14.689, de 2023, quando alterou a redação do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, só alcança as causas de qualificação da multa prevista no parágrafo (conduta dolosa do art. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964), mas não a agravamento em 50% no caso de não atendimento da intimação, prevista no §2º do mesmo artigo, cuja redação não foi alterada.

Assim, com a redução do percentual para 100% pela qualificação e a aplicação do agravamento de 50%, a multa de ofício aplicável ao lançamento do crédito tributário passou a ser de 150%.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer em parte o Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade e, na parte conhecida, rejeitar a preliminar e dar parcial provimento para reduzir a multa de ofício aplicada de 225% para 150%.

Assinado Digitalmente

Flavia Lilian Selmer Dias