



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13971.722961/2012-85
ACÓRDÃO	2102-004.392 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COISAS DE BEBÊ CONFECÇÕES LTDA - EPP
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

EXCLUSÃO DO SIMPLES. DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA. LANÇAMENTO. SÚMULA CARF nº 77

A possibilidade de discussão administrativa do Ato Declaratório Executivo (ADE) de exclusão do Simples não impede o lançamento de ofício dos créditos tributários devidos em face da exclusão.

SALÁRIO EDUCAÇÃO. SAT. INCRA. SEBRAE. MULTA. INCIDÊNCIA. LEGALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMA. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade ilegalidade de norma tributária. Destarte, são legais e devidas as contribuições arrecadadas em favor do FNDE destinadas ao custeio do salário-educação, as contribuições para Terceiros - SEBRAE e INCRA e a contribuição para o INCRA, exigida do empregador urbano. na forma da legislação vigente.

VERBAS NÃO REMUNERATÓRIAS. ALEGAÇÕES. PROVA MATERIAL.

As alegações de que parcelas não remuneratórias integram a base de cálculo do lançamento de ofício devem estar acompanhadas da prova documental, inadmissível a discussão em tese.

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA. SÚMULA CARF N.º 196

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal, bem como de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, a retroatividade benigna deve ser aferida da seguinte forma: (i) em relação à obrigação principal, os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deverão ser comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Medida

Provisória nº 449/2008, sendo a multa limitada a 20%; e (ii) em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, os valores lançados nos termos do art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, de forma isolada ou não, deverão ser comparados com o que seria devido nos termos do que dispõe o art. 32-A da mesma Lei nº 8.212/1991.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. REDUÇÃO. NORMA MAIS BENÉFICA.

A multa tributária qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio limita-se a 100% (cem por cento) do débito tributário em razão de norma superveniente mais benéfica.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial aos recursos voluntários para: (i) aplicação da súmula CARF nº 196; e (ii) limitar a multa qualificada ao patamar de 100%, relativamente às competências 12/2008 e 13/2008, em face da legislação superveniente mais benéfica. Vencido o conselheiro Yendis Rodrigues Costa, que deu provimento parcial em maior extensão, a fim de desqualificar a multa de ofício, reduzindo a penalidade ao patamar de 75% nas competências 12/2008 e 13/2008, e manifestou a intenção de apresentar declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Carlos Marne Dias Alves – Relator

Assinado Digitalmente

Cleberson Alex Friess – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jose Marcio Bittes, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Yendis Rodrigues Costa, Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca (substituto[a] integral), Cleberson Alex Friess (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão 1260.901 11ª Turma da DRJ/RJ1, de 29 de outubro de 2013, que julgou a Impugnação Improcedente e manteve o Crédito Tributário.

De acordo com o Relatório Fiscal (folha 33 a 39), o crédito abrange o período de 01/2008 a 12/2008, inclusive os décimos terceiros salários, e se refere às contribuições a cargo da

empresa correspondentes a parte destinada a outras Entidade e Fundos – Terceiros (FNDE, INCRA, SESC, SENAC e SEBRAE), incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados.

A autuada foi excluída do Simples Nacional, conforme Ato Declaratório Executivo – ADE nº 50, de 01/11/2012, decorrente do processo de Representação Administrativa para Exclusão do SIMPLES, processo nº 13971.722924/2012-77, segundo o qual a empresa COISAS DE BEBÊ CONFECÇÕES LTDA e MESH COMÉRCIO E CONFECÇÕES LTDA faziam parte de um grupo econômico de fato com a WRCP TÊXTIL LTDA.

A WRCP teria sido criada com o objetivo de distribuir o faturamento das outras duas empresas, permitindo que estas permanecessem indevidamente no regime do Simples Nacional, não realizando as Contribuições Previdenciárias (cota patronal) e para Outras Entidades e Fundos.

Em função da exclusão do SIMPLES, que teve efeito retroativo a 01/01/2008, foram lançadas as contribuições para outras Entidades e Fundos que deixaram de ser recolhidas.

Os fatos geradores dos lançamentos foram as contribuições omitidas em GFIP, devido à informação incorreta referente à opção pelo SIMPLES e não recolhidas, constantes das folhas de pagamento.

Foi aplicada a multa qualificada de 150% por ter restado caracterizada a prática de sonegação e conluio previstas nos artigos 71 e 73 da Lei 4.502/64.

A contribuinte, COISAS DE BEBÊ CONFECÇÕES LTDA — EPP, apresentou impugnação (fls. 48 a 105).

As circunstâncias da autuação e os argumentos de Impugnação estão resumidos no relatório do Acórdão 1260.901 da 11ª Turma da DRJ/RJ1, de 29 de outubro de 2013, que teve a seguinte ementa (folhas 589 a 599):

REMUNERAÇÕES DE SEGURADOS EMPREGADOS CONTRIBUIÇÕES DA EMPRESA PARA TERCEIROS

Remunerações pagas ou creditadas a segurados empregados são bases de cálculo de contribuição social para Terceiros.

SIMPLES.

Tendo sido a empresa excluída do SIMPLES, são devidas as contribuições sociais para Terceiros sobre as remunerações pagas aos seus segurados empregados.

TRAMITAÇÃO SIMULTÂNEA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO DE EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL E DO LANÇAMENTO FISCAL CORRESPONDENTE À CONSTITUIÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS DECORRENTES DA EXCLUSÃO.

A simultânea tramitação dos processos administrativos relativos à discussão da exclusão do Simples e do processo fiscal tendente à determinação do crédito tributário são perfeitamente possíveis e não causam nenhum prejuízo ao Contribuinte. Ao contrário, a providência assegura a celeridade dos

procedimentos administrativos, além de evitar a ocorrência da decadência, sendo, portanto, plenamente justificável.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS (RFFP). DEVER FUNCIONAL. LEGALIDADE.

A emissão de Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP) constitui dever funcional dos Auditores Fiscais, não cabendo no julgamento administrativo a apreciação do conteúdo desta peça, à qual será enviada às autoridades competentes em momento oportuno.

SALÁRIO EDUCAÇÃO. INCRA. SESC. SENAC. SEBRAE. INCONSTITUCIONALIDADE ILEGALIDADE.

Não é o foro administrativo o apropriado para as discussões relativas à inconstitucionalidade ou ilegalidade dos dispositivos legais utilizados nos lançamentos de crédito tributário.

SALÁRIODECONTRIBUIÇÃO. SALÁRIOMATERNIDADE. AUXÍLIO DOENÇA. PRIMEIROS 15 DIAS DE AFASTAMENTO. FÉRIAS. 1/3 DE FÉRIAS.

Os pagamentos legalmente considerados como salário de contribuição, para fins previdenciários, compõem a base de cálculo da contribuição à Seguridade Social.

MULTA PROGRESSIVA.

A multa aplicada ao crédito previdenciário decorre de norma cogente (artigo 35 da Lei n.º 8.212/91) e possui caráter irrelevável.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Constatada a prática de atos com o intuito de ocultar a ocorrência do fato gerador do tributo, é cabível a exigência do tributo, acrescido de multa qualificada, conforme o art. 44, inciso I e §1º, da Lei nº. 9.430, de 1996.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado do acórdão recorrido, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário reiterando os argumentos já apresentados na Impugnação, arguindo em síntese: (folhas 603 a 657):

- a) Nulidade do Acórdão Recorrido por Cerceamento de Defesa, pois o Acórdão não analisou pedidos e fundamentos cruciais da impugnação, configurando cerceamento de defesa. O Acórdão não teria apreciado os argumentos sobre a insubsistência da exclusão do Simples e a inexistência de grupo

econômico, justificando que a matéria foi tratada em processo administrativo próprio (13971.722924/2012-77);

- b) Reitera que a exclusão do Simples só se torna efetiva após decisão irreversível desfavorável e reitera todos os argumentos da impugnação sobre a autonomia das empresas, a falta de grupo econômico de fato, a inconsistência da tese de "desmembramento", os equívocos da fiscalização na análise de atividades, localização, folha de pagamento, maquinário, faturamento, controle administrativo e empréstimos;
- c) Indevida exigência do Salário-Educação, INCRA, SESC/SENAC e SEBRAE, citando a necessidade de Lei Complementar e a falta de vinculação com as atividades da Recorrente
- d) Reitera que Salário-Maternidade, Auxílio-Doença (15 dias), 1/3 de férias, férias, adicionais de insalubridade, horas-extras e gratificações não têm natureza de salário ou remuneração, não devendo integrar a base de cálculo; e
- e) Afastamento da Multa Qualificada de 150%, pois não houve prova de dolo, fraude ou má-fé. A multa seria desproporcional e confiscatória, violando princípios constitucionais.

Cabe destacar que o presente processo, originalmente, havia sido distribuído à 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, que declinou da competência conforme Acórdão nº 1301-003.081 (folhas 668 a 674):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

AUTO DE INFRAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES EXCLUSÃO DO SIMPLES. INCOMPETÊNCIA DE JULGAMENTO. NÃO CONHECIMENTO.

Nos termos do art. 3º, IV, do Anexo II do RICARF, os recursos interpostos em processos que versem sobre aplicação da legislação relativa a Contribuições Previdenciárias, inclusive as instituídas a título de substituição e as devidas a terceiros, são da competência da Segunda Seção e, não, desta Primeira.

Da mesma forma que na decisão de primeira instância, os processos relacionados (13971.722952/2012-94, 13971.722953/2012-39, 13971.722961/2012-85, 13971.722962/2012-20) serão julgados na mesma sessão neste Conselho.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro **Carlos Marne Dias Alves**, Relator

Juízo de admissibilidade

Realizado o juízo de validade do procedimento e verificado que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do presente Recurso Voluntário.

1) Preliminar

1.1) Do cerceamento de defesa

A recorrente alega nulidade do Acórdão Recorrido por Cerceamento de Defesa, pois não houve análise dos pedidos e fundamentos cruciais da impugnação. Alega que não teriam sido apreciados os argumentos sobre a insubsistência da exclusão do Simples e a inexistência de grupo econômico, justificando que a matéria foi tratada em processo administrativo próprio (13971.722924/2012-77).

Pois bem.

Com relação às alegações de nulidade por cerceamento de defesa, há que se esclarecer que os pressupostos legais para validade dos Autos de Infração são determinados pelo artigo 10, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Os Autos de Infração inserem-se na categoria prevista no inciso I do artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, que dispõe sobre a nulidade no processo administrativo nos seguintes termos:

Art. 59. São nulos

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Havendo irregularidades, incorreções ou omissões diferentes das previstas no artigo 59, essas não implicarão nulidade e poderão ser sanadas, nos termos do artigo 60 do Decreto nº. 70.235, de 1972:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

De acordo com os autos, as autuações em exame foram lavradas por Auditor Fiscal competente e em pleno exercício de suas funções. Verificou-se que estavam presentes todos os requisitos indispensáveis para a sua validade, mencionados no artigo 10 do Decreto n.º 70.235, apresentando, portanto, os elementos imprescindíveis para o pleno exercício do direito da ampla defesa pelo contribuinte.

Não há que se falar em nulidade quando a exigência fiscal se sustenta em processo instruído com todas as peças indispensáveis, contendo o lançamento descrição da legislação e dos fatos suficientes para o conhecimento da infração cometida e não se vislumbrando nos autos a ocorrência de preterição do direito de defesa.

Quanto a necessidade de o julgador se pronunciar acerca de todos os fatos trazidos na peça de impugnação, cabe dizer que o julgador não está obrigado a rebater todos os argumentos trazidos no recurso, nem a esmiuçar exaustivamente seu raciocínio, bastando apenas decidir fundamentadamente, entendimento já pacificado neste Conselho.

No presente caso, o acórdão recorrido apreciou de forma suficiente os argumentos da impugnação e as provas carreadas aos autos, ausente, portanto, vício de motivação.

Ante o exposto, não assiste razão à recorrente.

1.2) Da Exclusão do Simples Nacional

Quanto à exclusão do SIMPLES, a recorrente alega que o termo de exclusão do Simples só se tornará efetivo após decisão irrecurável desfavorável ao contribuinte. Assim, a empresa não poderia ter sido notificada para o pagamento de contribuições supostamente devidas sem que se tenha exaurido a discussão pertinente ao processo administrativo correspondente.

Haveria necessidade de se aguardar o final do Processo Administrativo relativo à exclusão do Simples para que se procedesse ao lançamento.

Pois bem.

As alegações referentes à exclusão do Simples Nacional, decorrentes do Ato Declaratório Executivo ADE nº 50/2012, 01 de novembro de 2012, devem ser feitas no âmbito do processo administrativo nº 13971.722924/2012-77, que trata da matéria.

Vale destacar que a exclusão do Simples Nacional foi mantida no âmbito deste Conselho, conforme Acórdão 1301-003.078.

Número do processo: 13971.722924/2012-77

Turma: Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção

Data da sessão: 17/05/2018

Ementa: Assunto: Simples Nacional Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011 NULIDADE POR AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. INEXISTÊNCIA. O julgador não está obrigado a rebater todos os argumentos trazidos no recurso, nem a esmiuçar exaustivamente seu raciocínio, bastando apenas decidir fundamentadamente, entendimento já pacificado neste Conselho. Hipótese em que o acórdão recorrido apreciou de forma suficiente os argumentos da impugnação e as provas carreadas aos autos, ausente, portanto, vício de motivação. EXCLUSÃO. CISÃO OU DESMEMBRAMENTO DE EMPRESA. CONFIGURAÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO DE FATO. A empresa remanescente de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento da pessoa jurídica está impedida de optar pelo Simples. Caracteriza-se o grupo econômico de fato quando duas ou mais empresas estão sobre a direção, o controle ou a administração de uma delas.

Número da decisão: 1301-003.078

Quanto à possibilidade de realizar lançamento de créditos tributários a partir do Ato Declaratório de Exclusão do Simples Nacional, existe posicionamento sumulado no âmbito deste Conselho validando o procedimento:

Súmula CARF nº 77

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 10/12/2012

A possibilidade de discussão administrativa do Ato Declaratório Executivo (ADE) de exclusão do Simples não impede o lançamento de ofício dos créditos tributários devidos em face da exclusão.

Ante o exposto, tendo sido a confirmação de exclusão do Simples Nacional confirmada, não assiste razão à recorrente.

2) Mérito

2.1) Das Contribuições destinadas a terceiros

A recorrente alega que as contribuições destinadas a terceiros não podem ser exigidas, tem em vista que:

- a) salário educação - não existiria Lei Complementar instituindo o tributo;
- b) contribuição ao INCRA - com o advento da Lei nº 8.212/91, teria restada extinta a contribuição;

- c) contribuições ao SENAC/SESC - não trazem nenhum benefício à Recorrente; e
- d) contribuição ao SEBRAE está sendo indevidamente exigida da Recorrente, pois foi instituída por lei ordinária, qual seja, Lei nº 8.029/90.

Pois bem.

Verifica-se que a Recorrente não contestou a ocorrência dos fatos geradores nem os valores. A argumentação foi jurídica e teórica, alegando inconstitucionalidade e ilegalidade da cobrança.

Quanto à alegação de inconstitucionalidade das normas, existe posicionamento sumulado no âmbito deste Conselho no sentido da incompetência para se pronunciar:

Súmula CARF nº 2:

“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Quanto à alegação de ilegalidade, vale destacar que o princípio da legalidade está previsto no artigo 37 da Constituição Federal como princípio geral da Administração Pública, segundo o qual todo e qualquer procedimento administrativo, incluindo-se os procedimentos fiscais, devem pautar-se pela legalidade.

Destarte, é defeso à Administração Pública exercer o controle de constitucionalidade e legalidade dos diplomas normativos.

Assim, a exigibilidade e a legitimidade das contribuições sociais vertidas em favor do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), destinadas ao custeio do salário-educação, são plenamente reconhecidas, em estrita conformidade com o arcabouço normativo aplicável. Da mesma forma que as contribuições parafiscais destinadas a Terceiros, como o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) e o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA) e a contribuição destinada ao INCRA são plenamente exigíveis em observância às suas respectivas leis de instituição. Adicionalmente, é igualmente devida pelo empregador urbano.

Este é o posicionamento da 2ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS:

Número do processo: 10680.008510/2007-51

Turma: 2ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS Câmara: 2ª SEÇÃO

Data da sessão: 09/02/2011

Ementa: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 05/01/2003 a 31/10/2005 CONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS - CARF. LEGALIDADE. SALÁRIO EDUCAÇÃO. SAT. INCRA. SEBRAE. MULTA. À Administração é vedado o exame da legalidade e constitucionalidade das leis. Na forma da Súmula 02 do Conselho

Administrativo de Recursos Fiscais - CARF este não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. São legais e devidas as contribuições arrecadadas em favor do FNDE, destinadas ao custeio do salário-educação, na forma da legislação vigente. As empresas estão sujeitas à contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, as contribuições para Terceiros - SEBRAE e INCRA, são exigíveis de acordo com suas leis instituidoras. A contribuição para o INCRA é também, exigida do empregador urbano. Sobre contribuições não recolhidas nos prazos legais, incidem juros e multa moratória

Número da decisão: 2403-000.366

Ante o exposto, não assiste razão à recorrente.

2.2) Das verbas não remuneratórias

A recorrente reitera que Salário-maternidade, Auxílio-Doença (15 dias), 1/3 de férias, férias, adicionais de insalubridade, horas-extras e gratificações não têm natureza de salário ou remuneração, não devendo integrar a base de cálculo.

No entanto, a recorrente não apresentou provas de que as remunerações dos segurados apuradas pela autoridade fiscal englobam verbas não-remuneratórias.

Considerando que, de acordo com os autos, as bases de lançamentos (salário de contribuição e base total) foram obtidas a partir de informações constantes nas folhas de pagamento apresentadas pela recorrente, caberia ao sujeito passivo demonstrar que as referidas verbas de natureza não remuneratória realmente integraram indevidamente a base de cálculo. (folha 524 a 587), o que não foi feito.

As alegações contidas no recurso voluntário estão desacompanhadas de memórias de cálculo ou outra prova documental que atestem, na linguagem de provas, a inclusão de parcelas correspondentes às parcelas alegadas.

A discussão trazida aos autos na peça recursal é apenas teórica, sem demonstrar a vinculação concreta com o crédito tributário exigido pela autoridade lançadora, que resultou, no caso de segurados empregados, das diferenças entre os valores das folhas de pagamento e da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP).

Ante o exposto, não assiste razão à recorrente.

2.3) Da multa aplicada referente ao período de 01/2008 a 11/2008

A recorrente discorda que tenha sido aplicada a multa mais benéfica ao contribuinte e requer que seja feita a comparação entre a multa atual e aquela anterior à MP nº 449/08 (Lei nº 11.941/09) - prevista no art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, seja feita quando do cumprimento de eventual obrigação pela Recorrente.

Pois bem.

A decisão de piso, de 29 de outubro de 2013, assim justificou a aplicação da multa referente ao período de 01 a 11/2008 (folha 898):

42.1 No regime anterior à edição da MP 449/2008, (no caso para o período de 01/2008 a 11/2008) quando a infração cometida pelo contribuinte era composta de não declaração em GFIP, somada ao não recolhimento das contribuições não declaradas, existiam duas punições a saber: a) uma pela não declaração, que ensejava auto de infração por descumprimento de obrigação acessória com fundamento no artigo 32, inciso IV e § 5º, da Lei 8.212/1991, na redação dada pela Lei 9.528/1997; e b) outra consistindo em multa pelo não cumprimento da obrigação principal no tempo oportuno, com fundamento no artigo 35 da Lei 8.212/1991 com a redação da Lei 9.876/1999, além do recolhimento do valor referente à própria obrigação principal. 42.2 No regime estabelecido pela MP 449/2008, esta mesma infração ficou sujeita à multa de ofício prevista no artigo 44, da Lei 9.430/1996, na redação dada pela Lei 11.488/2007. Ou seja, a situação descrita, que antes levava à lavratura de, no mínimo, dois autos de infração (um por descumprimento de obrigação acessória e outro levantando o quantum não recolhido com a devida multa) passou a ser abordada através de um único dispositivo, que remete a aplicação da multa de ofício.

42.3 O Relatório Fiscal e o anexo de fls. 37/38 (comparativos da aplicação da multa) demonstram de forma clara que a multa da legislação atual, 75% (setenta e cinco por cento) é mais benéfica que a multa da legislação da época do fato gerador, 24% somado ao Auto de Infração CFL 68 (calculado em 100% do valor devido não declarado).

No entanto, nesses casos, verifica-se que houve uma evolução no entendimento acerca da aplicação da retroatividade benigna, em função de decisões judiciais. Inclusive, no âmbito do CARF, houve mudança de entendimento acerca do tema. A Súmula CARF nº 119, de 03/09/2018, foi revogada pela 2ª Turma da CSRF, em sessão de 06/08/2021.

O entendimento em vigor obedece ao disposto na Súmula CARF nº 196, aprovada pela 2ª Turma da CSRF, em sessão de 21/06/2024, conforme se observa abaixo:

Súmula CARF nº 196

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal, bem como de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, a retroatividade benigna deve ser aferida da seguinte forma: (i) em relação à obrigação principal, os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deverão ser comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Medida Provisória nº 449/2008, sendo a multa limitada a 20%; e (ii) em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, os valores lançados nos termos do art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, de forma isolada ou não, deverão ser comparados com o que seria devido nos termos do que dispõe o art. 32-A da mesma Lei nº 8.212/1991.

Ante o exposto, entendo que cabe reforma na decisão de primeira instância para que o cálculo seja revisto na forma do entendimento da Súmula CARF nº 196.

2.4) Da multa aplicada referente às competências 12/2008 e 13º/2008

A recorrente pede afastamento da Multa Qualificada de 150%, para as competências 12/2008 e 13º/2008, posteriores à MP 449/2008, por não haver prova de dolo, fraude ou má-fé. A multa seria abusiva, desproporcional e confiscatória, violando princípios constitucionais.

Pois bem.

A decisão de piso, de 29 de outubro de 2013, assim justificou a aplicação da multa referente às competências 12 e 13/2008 (folha 898):

43. Para as competências 12/2008 e 13º/2008, posteriores à MP 449/2008, os valores devidos não recolhidos e não informados em GFIP foram penalizados com a aplicação da multa de 75%, prevista no art. 44 da Lei 9.430/96, que foi duplicada (2x 75%) por ter restado caracterizada a prática de sonegação e conluio prevista nos arts. 71 e 73 da Lei 4.502/64, tese essa defendida no processo administrativo que culminou com a exclusão da empresa do Simples. (...)

43.2 Os fatos relatados e a documentação juntada pela fiscalização no processo de Representação Administrativa para Exclusão do Simples possibilitam enquadrar como ação dolosa, intencional e consciente a simulação da existência de empresas formalmente distintas, mas que na verdade formam um grupo econômico de fato, com o intuito de impedir o conhecimento do Fisco da incidência de contribuição previdenciária patronal sobre as remunerações dos empregados das empresas Coisas de Bebê e MESH, indevidamente enquadradas como pertencentes ao Simples. Portanto, correta a aplicação da multa qualificada.

As condutas já apresentadas para caracterizar a formação de Grupo Econômico de Fato justificaram a exclusão do SIMPLES NACIONAL e a aplicação da multa de ofício qualificada nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. A recorrente não apresentou provas que fossem capazes de modificar o entendimento expedido.

Quanto ao caráter confiscatório, não cabe à autoridade administrativa avaliar se o imposto ou a multa legalmente prevista possuem valor excessivo ou caráter confiscatório.

A atividade administrativa é eminentemente executiva e vinculada ao fiel cumprimento da legislação, por força do princípio constitucional da legalidade de que trata o art.37 da CF a que está submetido todo servidor público¹.

¹ Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...)

Nesse sentido, uma vez positivada uma norma, esta presume-se válida e conforme o direito, não podendo a autoridade administrativa negar-lhe cumprimento, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do parágrafo único do art. 142, do CTN, abaixo reproduzido:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

No mesmo diapasão, dispõe o artigo 26-A do Decreto 70.235/72, que disciplina o contencioso administrativo fiscal:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo que:

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; II – que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

O processo administrativo fiscal não é o ambiente apropriado para discussão da graduação das penalidades legalmente previstas, nem questionar se as multas infringem os princípios legais da razoabilidade, da proporcionalidade e da vedação ao confisco.

Quanto a multa qualificada aplicada em 150,00% (folha 34), cabe observar a Lei nº 14.689, de 2 de setembro de 2023, norma superveniente à data de interposição do recurso voluntário, a qual deu nova redação ao art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 44 (...)

§ 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.

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.

(...)

A novel legislação limitou a multa qualificada, fixada no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, ao patamar de 100%, ante o antigo percentual de 150%.

Aos atos não definitivamente julgados, deve ser aplicada de forma retroativa a regra que comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, por força do art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional (CTN).

Ante o exposto, assiste razão à recorrente, devendo a multa qualificada ser reduzida ao patamar de 100%.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares e, no mérito, DAR PROVIMENTO PARCIAL para:

- a) aplicar, para as competências de 01 a 11/2008, a multa nos termos da Súmula CARF nº 196;
- b) reduzir a multa qualificada, competências 12 e 13/2008, ao patamar de 100%, em razão de norma superveniente mais benéfica;

É o voto.

Assinado Digitalmente

Carlos Marne Dias Alves

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Yendis Rodrigues Costa

Embora acompanhe o ilustre Relator quanto ao conhecimento dos recursos voluntários, bem como à aplicação das Súmulas CARF nº 76 e nº 196, peço vênia para divergir quanto à manutenção da multa qualificada.

O ponto de vista, não decorre da mera adoção de entendimento distinto acerca da existência ou não de grupo econômico entre as empresas envolvidas. O ponto central reside na ausência de fundamentação suficiente para sustentar a imputação de sonegação, fraude ou conluio, requisitos indispensáveis para a incidência da multa qualificada prevista no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996.

A multa qualificada possui natureza excepcional dentro do sistema sancionador tributário. Sua incidência pressupõe demonstração inequívoca da prática das condutas tipificadas nos arts. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/1964, não sendo suficiente a mera constatação de irregularidade fiscal, inadimplemento tributário ou reorganização empresarial.

Em matéria sancionatória, não há espaço para presunções.

A Administração Tributária possui o ônus de demonstrar, de forma objetiva e individualizada, a ocorrência do elemento subjetivo caracterizador da infração qualificada, especialmente quando pretende atribuir ao contribuinte a prática de fraude, sonegação ou conluio.

No caso concreto, entretanto, o Relatório Fiscal não desenvolve essa demonstração.

Após transcrever os dispositivos legais que definem sonegação, fraude e conluio, limita-se a afirmar que "não há como deixar de enquadrar" a conduta da contribuinte como ação dolosa, intencional e consciente de simular a existência de empresas formalmente distintas, porém integrantes de grupo econômico de fato. Tal afirmação, contudo, permanece desacompanhada da indispensável demonstração analítica dos fatos que autorizariam essa conclusão.

Não se identifica no lançamento:

- a) qual documento teria sido falsificado ou simulado;
- b) qual informação constante das GFIPs teria sido conscientemente adulterada;
- c) qual ato concreto teria sido praticado com a finalidade de ocultar a ocorrência do fato gerador;
- d) quem teria praticado a conduta;
- e) quando essa conduta teria ocorrido;
- f) nem quais elementos probatórios demonstrariam o indispensável dolo específico.

A fiscalização parte da premissa de que, reconhecida a existência de grupo econômico no procedimento de exclusão do Simples Nacional, estaria automaticamente caracterizada a fraude apta a justificar a qualificação da penalidade.

Com a devida vênia, não compartilho desse entendimento.

Grupo econômico constitui situação jurídica e fraude constitui conduta ilícita, são institutos distintos.

A existência de direção comum, identidade de sócios, compartilhamento de estrutura administrativa, atuação coordenada ou interesse econômico convergente pode justificar diversas consequências jurídicas previstas na legislação. Todavia, nenhuma dessas circunstâncias, isoladamente, permite concluir pela existência de fraude, sonegação ou conluio.

A fraude exige comportamento doloso.

A sonegação exige ação ou omissão consciente destinada a impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador pela Administração Tributária.

O conluio exige ajuste doloso entre duas ou mais pessoas voltadas à prática das condutas descritas na lei.

Nada disso pode ser presumido.

No presente caso, o Relatório Fiscal limita-se a reproduzir os conceitos legais e concluir pela existência de dolo, sem estabelecer o necessário vínculo entre os fatos apurados e os elementos constitutivos das infrações previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Também merece destaque que a fundamentação da multa qualificada repousa, essencialmente, sobre remissão ao procedimento administrativo que culminou na exclusão da empresa do Simples Nacional. O lançamento não apresenta motivação autônoma suficiente para justificar a sanção agravada, limitando-se a transportar as conclusões extraídas daquele procedimento administrativo.

Todavia, a exclusão do Simples Nacional e a imposição de multa qualificada possuem pressupostos jurídicos distintos.

Ainda que determinada reorganização empresarial possa justificar a exclusão do regime favorecido, tal circunstância não conduz, automaticamente, à conclusão de que houve prática de fraude tributária.

A qualificação da multa exige demonstração específica do elemento subjetivo da infração.

Essa demonstração não se encontra presente nos autos.

Em matéria sancionatória, a gravidade da penalidade impõe correspondente rigor na demonstração dos fatos que lhe servem de fundamento.

Quanto maior a restrição imposta ao contribuinte, maior deve ser o grau de fundamentação do lançamento.

No presente caso, entretanto, verifica-se que a conclusão pela existência de fraude foi construída a partir de afirmações genéricas, sem a correspondente individualização das condutas e sem demonstração concreta do dolo exigido pela legislação.

Ausente essa demonstração, não se mostram preenchidos os requisitos legais para incidência da multa qualificada.

Por essas razões, com a devida vênia ao ilustre Relator, entendo que a penalidade deve ser desqualificada, reduzindo-se a multa ao percentual ordinário de 75%, por inexistirem elementos suficientes para caracterizar as hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

É como declaro meu voto.

Assinatura Digital

Yendis Rodrigues Costa