



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13971.722963/2012-74
ACÓRDÃO	2201-012.932 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MESH COMÉRCIO E CONFECÇÕES DE ROUPAS LTDA. E OUTROS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU. AUSENTE.

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas. (Tema 339 – STF).

EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL. CONFIRMAÇÃO. POSSIBILIDADE DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO DOS TRIBUTOS POR OUTRA FORMA DE TRIBUTAÇÃO. INDEPENDÊNCIA. SÚMULA CARF nº 77.

É legítima a lavratura de auto de infração de contribuições sociais decorrentes da exclusão da empresa do Simples Nacional, ainda que o contribuinte tenha impugnado ADE de exclusão.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. EMPRESA EXCLUÍDA DO SIMPLES.

A pessoa jurídica excluída do Simples fica obrigada a recolher as contribuições destinadas à Previdência Social, relativas à quota patronal e das destinadas a outras entidades e fundos (Terceiros), de acordo com a legislação aplicada às empresas em geral.

CONTRIBUIÇÃO PARA O FUNDO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO DA EDUCAÇÃO. SALÁRIO-EDUCAÇÃO. SÚMULA VINCULANTE Nº 732 DO STF.

É constitucional a cobrança da contribuição do salário-educação, seja sob a carta de 1969, seja sob a constituição federal de 1988, e no regime da lei 9424/1996 (Súmula Vinculante nº 732 do STF). É regular a cobrança do Salário-Educação antes da publicação da Lei nº 9.424, de 1996, sendo considerados válidos pelo STF os decretos que estipularam as alíquotas da contribuição.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DESTINADAS A TERCEIROS (SALÁRIO EDUCAÇÃO, INCRA E SEBRAE). INCIDÊNCIA. PREVISÃO EM LEI.

O Poder Judiciário já se manifestou sobre o tema de que são constitucionais e legítimas as contribuições destinadas a outras Entidades ou Fundos: INCRA, SEBRAE e Salário-Educação.

CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS. SESI, SENAI E SEBRAE.

A pessoa jurídica que possua estabelecimento que desenvolva atividade industrial sujeita-se ao recolhimento das contribuições para o Sesi e para o Senai. A contribuição social destinada ao SEBRAE é devida por todas as empresas contribuintes do sistema Senai e Sesi, e não somente pelas microempresas e empresas de pequeno porte.

SALÁRIO MATERNIDADE. NÃO INCIDÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. TEMA 72.

O STF, no âmbito do RE 576.967, entendeu ser inconstitucional a incidência de contribuição previdenciária a cargo do empregador sobre o salário maternidade.

AFASTAMENTO POR AUXÍLIO-DOENÇA. PRIMEIROS 15 DIAS. NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO.

A importância paga pelo empregador ao empregado nos 15 primeiros dias anteriores à incapacidade/auxílio-doença, não está sujeita à incidência da contribuição previdenciária a cargo do empregador, conforme decisão definitiva do STJ com repercussão geral, que deve ser reproduzida pelas turmas do CARF, nos termos do art. 62, § 2º do RICARF.

TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. DECISÃO VINCULANTE DO STF NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 1.072.485. TEMA 985. MODULAÇÃO DOS EFEITOS.

O terço constitucional de férias compõe a base de cálculo das contribuições devidas à seguridade social, somente a partir da publicação da ata do julgamento do RE 1.072.485, a saber, 15/09/2020.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. FÉRIAS GOZADAS. INCIDÊNCIA.

Incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos ou creditados a título de férias gozadas.

ADICIONAL DE INSALUBRIDADE. TEMA 1252 DO STJ. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

Tema 1252 do STJ: Incide a Contribuição Previdenciária patronal sobre o Adicional de Insalubridade, em razão da sua natureza remuneratória.

HORAS EXTRAS. NATUREZA REMUNERATÓRIA. TEMA 687 DO STJ. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

As horas extraordinárias e seus respectivos adicionais possuem natureza remuneratória, por se destinarem à contraprestação de trabalho efetivamente realizado além da jornada normal. O entendimento firmado no Tema Repetitivo nº 687 do STJ reconhece expressamente a legitimidade da incidência da contribuição previdenciária patronal sobre tais parcelas.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CONFIGURAÇÃO CONDUTAS PREVISTAS NOS ARTIGOS 71, 72 E 73 DA LEI Nº 4.502 DE 1964. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra nas hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 de 1964.

RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. LEI Nº 14.689/2023. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA REDUZIDA A 100%.

As multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica. Deve ser observado, no caso concreto, a superveniência da Lei nº 14.689/2023, que alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/1996, nos termos do art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida, e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: (i) excluir da base de cálculo do lançamento os valores pagos a título de: (a) salário-maternidade; (b) auxílio-doença nos primeiros 15 dias; e (c) 1/3 de férias; (ii) reduzir a multa de ofício aplicada ao percentual de 100%, em virtude da retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Luana Esteves Freitas – Relatora

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Cleber Ferreira Nunes Leite, Ézio Kennedy Souza Silva, Thiago Alvares Feital, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Do Auto de Infração

Por esclarecedor, utilizo para compor o presente relatório, o resumo constante no acórdão de piso (fl. 621):

Trata o presente processo de Auto de Infração nº 51.002.3355, lavrado em 14/11/2012, no valor de R\$ 184.452,68 (cento e oitenta e quatro mil quatrocentos e cinquenta e dois reais e sessenta e oito centavos) que acrescido de multa e juros corresponde ao valor consolidado de R\$ 500.053,60 (quinhentos mil e cinquenta e três reais e sessenta centavos).

2. De acordo com o Relatório Fiscal, de fls. 37/43 do processo digital, o crédito abrange o período de 01/2009 a 12/2011, 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, SESI, SENAI e SEBRAE), incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados.

3. A autuada foi excluída do Simples Nacional, conforme Ato Declaratório Executivo – ADE nº 49, de 01/11/2012, decorrente do processo de Representação Administrativa para Exclusão do SIMPLES, processo nº 13971.722923/201222. Em função da exclusão do SIMPLES, com efeito retroativo a 01/01/2008, foram lançadas as contribuições para outras Entidades e Fundos que deixaram de ser recolhidas.

4. Os fatos geradores foram as contribuições omitidas nas GFIPs, devido à informação incorreta referente à opção pelo SIMPLES e não recolhidas, constantes das folhas de pagamento. O crédito foi lançado através do levantamento T2 no qual foi aplicada a multa qualificada (2 x 75%), por ser posterior à edição da Medida Provisória nº 449, de 04/12/2008, que estipulou a nova multa, e por ter restado caracterizada a prática de sonegação e conluio previstas nos arts. 71 e 73 da Lei 4.502/64.

5. “Numa análise objetiva dos fatos relatados, constantes nos processos de Representações Administrativas para Exclusão do SIMPLES, mencionados no item 4, frente aos dispositivos legais em comento, não há como deixar de enquadrar a ação dolosa, intencional e consciente de simular a existência de empresas, formalmente distintas (MESH, COISAS DE BEBÊ e WRCP), porém formando um

GRUPO ECONÔMICO DE FATO, com o evidente intuito de impedir o conhecimento do Fisco da incidência da Contribuição Previdenciária Patronal sobre as remunerações dos segurados das empresas MESH e COISAS DE BEBÊ (optantes, indevidamente, pelo SIMPLES), nas definições de sonegação e conluio, contidas nos arts. 72 e 73 da Lei 4.502/64, já transcritos.”

Da Impugnação

Cientificada do Auto de Infração na data de 26/11/2012, por via postal, conforme Aviso de Recebimento – A.R. acostado à fl. 47, a contribuinte, Mesh Comércio e Confecções de Roupas Ltda., apresentou Impugnação (fls. 50/107) na data de 26/12/2012 (fl. 50), na qual alegou, em breve síntese, as razões sintetizadas nos tópicos abaixo:

I – Da Representação para Fins Penais;

II – Da reunião dos processos administrativos;

III – Da **Preliminar** – Exclusão do Simples Nacional – ausência de efetividade;

IV – No **mérito**:

(a) Da insubsistência da exclusão do Simples Nacional;

(b) Da insubsistência do Auto de Infração:

(b.1.) Contribuição ao salário-educação;

(b.2.) Contribuição ao INCRA;

(b.3.) Contribuição ao Sesi/SENAI;

(b.4.) Contribuição ao SEBRAE;

(b.5.) **Da exigência de contribuição sobre verbas indenizatórias:**

(i) Salário-maternidade;

(ii) Auxílio-doença;

(iii) 1/3 de férias;

(iv) Férias;

(v) Demais verbas de natureza indenizatória.

(c) Da Inaplicabilidade da Multa Qualificada.

Da Decisão de Primeira Instância

A 11ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ – DRJ/RJ1, em sessão realizada em 19/11/2013, por meio do acórdão nº 12-61.465 (fls. 619/629) julgou improcedente a impugnação apresentada, cujo acórdão restou assim ementado (fls. 619/620):

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

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 DECORRENTES DA EXCLUSÃO.

TRIBUTÁRIOS A simultânea tramitação dos processos administrativos relativos à discussão da exclusão do Simples e do processo fiscal tendente à determinação do crédito tributário é perfeitamente possível e não causa 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. SESI SENAI. 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.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. SALÁRIO MATERNIDADE. 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 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

Do Recurso Voluntário

A contribuinte foi intimada do acórdão prolatado pela DRJ na data de 29/11/2013, por via postal, conforme Aviso de Recebimento – A.R. acostado à fl. 631, e apresentou Recurso Voluntário (fls.633/686), na data de 23/12/2013 (fl. 633), no qual repisou os mesmos argumentos apresentados na Impugnação, acrescentando acerca da **Nulidade do Acórdão Recorrido**, em virtude do cerceamento do direito de defesa.

Do Acórdão de Recurso Voluntário

A 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 1ª Seção de Julgamento deste CARF, em sessão realizada na data de 17/05/2018, por meio do acórdão nº 1301-003.077 (fls. 697/703), declinou da competência à Segunda Seção de Julgamento, cujo acórdão restou assim ementado (fl. 697):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

AUTO DE INFRAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. EXCLUSÃO DO SIMPLES. INCOMPETÊNCIA DA PRIMEIRA SEÇÃO 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dedinar da competência à Segunda Seção de Julgamento.

A contribuinte foi intimada acerca do acórdão proferido, e não apresentou manifestação. Em seguida o processo foi encaminhado para a Segunda Seção de Julgamento, sendo distribuído a esta Conselheira Relatora.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Luana Esteves Freitas**, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Preliminar: Da Nulidade da Decisão Recorrida

A Recorrente suscita preliminar de nulidade da decisão de primeira instância, sob o argumento de cerceamento ao direito de defesa, visto que – supostamente – a DRJ não teria analisado de modo pormenorizado todos os fatos e fundamentos expostos nas impugnações.

Entretanto, não assiste razão à Recorrente.

Isso porque, ao contrário do que sustenta a recorrente, o que se observa por meio da leitura do Recurso Voluntário, é um mero inconformismo com os fundamentos de decidir expostos na decisão de primeiro grau, o que, por sua vez, não caracteriza cerceamento ao direito de defesa e tampouco nulidade, pois o acórdão de piso analisou e julgou todas as teses apresentadas.

No que tange ao **exame pormenorizado** de cada uma **das argumentações jurídicas** ou **provas trazidas na defesa**, assim como também o racional utilizado na decisão de origem, enquanto sucinto, destaco desde já o decidido pelo Supremo Tribunal Federal – STF, em sede de repercussão geral – AI 791.292, com a fixação do Tema nº 339, cuja tese a seguir transcrevo:

Tema 339 – STF

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas.

É esse o entendimento deste Conselho, vejamos pelas ementas a seguir transcritas:

Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009 NULIDADE DO LANÇAMENTO E DA DECISÃO DE ORIGEM.NÃO OCORRÊNCIA O lançamento que preenche os requisitos legais de validade e está devidamente instruído não incorre em causa de nulidade. Não é nula a decisão proferida por autoridade competente e sem preterição do direito de defesa. CERCEAMENTO DE DEFESA.INEXISTÊNCIA Inexiste prejuízo a defesa quando o contribuinte demonstra amplo conhecimento daqueles fatos contra si imputados pela autoridade e deles se defende exaustivamente. IRREGULARIDADES NO PROCEDIMENTO FISCAL NÃO ACARRETA NULIDADE DO LANÇAMENTO Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento. (Súmula CARF nº 171) DECISÃO SUCINTA.POSSIBILIDADE O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas. (Tema 339 – STF) SUJEIÇÃO SOLIDÁRIA.GRUPO ECONÔMICO.POSSIBILIDADE As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si e solidariamente pelas obrigações tributárias previdenciárias na forma da lei. DECLARAÇÃO DE CONCORDÂNCIA COM OS FUNDAMENTOS DA DECISÃO DE ORIGEM A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante dedaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida. (Acórdão nº 2402 012.865, Relator: Rodrigo Duarte Firmino, Data de Julgamento: 02/10/2024).

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ano-calendário: 2012 PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. NULIDADE AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. CONFUSÃO COM O EXAME DE MÉRITO. A circunstância de o julgamento ter resultado com o qual discorde o contribuinte não implica ausência de motivação. O ato está fundamentado, de modo que a discordância do recorrente se confunde com o próprio acerto ou desacerto da decisão. DEDUÇÃO. DESPESA MÉDICA. REJEIÇÃO. GLOSA DECORRENTE DA AUSÊNCIA DO EFETIVO PAGAMENTO. PADRÃO PROBATÓRIO. Nos termos da Súmula CARF 180, “[p]ara DOCUMENTO VALIDADO fins de comprovação de despesas médicas, a apresentação de recibos não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais”. Se houve intimação prévia (durante a fiscalização, isto é, antes da fase “litigiosa”), específica e inequívoca para a apresentação de documentos como extratos, cheques, comprovantes de transferência ou saque etc., e o contribuinte deixou de atender a tal intimação, deve-se manter a glosa das deduções pleiteadas. Desse modo, se a autoridade lançadora exigiu prova do efetivo pagamento de despesa médica (por ocasião de intimação expressa no curso do lançamento), supostamente realizada em dinheiro, deve-se comprovar a disponibilidade do numerário em data coincidente ou próxima ao desembolso. Essa comprovação deve ser feita com a apresentação de extratos (suporte) e com a correlação entre os respectivos saques e datas de pagamento (argumentação sintética). (Acórdão nº 2202-011.005, Relator: Thiago Buschinelli Sorrenti no, Data de Julgamento: 01/10/2024).

Dito isto, rejeito a preliminar suscitada no Recurso Voluntário, dada a ausência de nulidade do acórdão recorrido.

Da Exclusão do Simples Nacional

A recorrente afirma que é indevida a sua exclusão do simples nacional, uma vez que a fiscalização não logrou êxito em comprovar que as empresas constituem o mesmo grupo econômico, e, ao contrário, resta demonstrado que possuem atividades diversas, operações e administrações independentes.

Aduz que não pode ser excluída do regime diferenciado (Simples Nacional), com efeitos retroativos, por meio de um ato declaratório embasado em mera presunção, em razão da segurança jurídica que garante a previsibilidade no pagamento de tributo. Pugna, por conseguinte, para que seja anulado o lançamento tributário.

Em que pese as alegações tecidas pela recorrente, não comportam acolhimento.

Primeiramente, vale esclarecer que as alegações contra suposta irregularidade de exclusão da contribuinte do Simples Nacional, não serão objeto de análise no presente processo, porquanto objeto de processo administrativo próprio (13971.722923/2012-22), no qual a ora recorrente teve a oportunidade de trazer seus argumentos e elementos de provas que o corroborem a fim de contestar o ato declaratório de exclusão do regime diferenciado.

Outrossim, o Recurso Voluntário apresentada pela ora recorrente no citado processo administrativo (13971.722923/2012-22) foi julgado improcedente, por meio do acórdão nº 1301-003.073, proferido pela 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 1ª Seção de Julgamento deste CARF, em sessão realizada em 17/05/2018, mantendo-se a exclusão do regime especial de tributação, cujo acórdão restou assim ementado:

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.

Em consulta pública realizada por meio do COMPROT observou-se que o acórdão proferido pelo CARF no processo administrativo em que se discutia a exclusão do Simples Nacional – autos n. 13971.722923/2012-22 – tornou-se definitivo, e o processo encontra-se arquivado desde 24/04/2019.

Pois bem, a pessoa jurídica excluída do Simples fica obrigada a recolher as contribuições destinadas à Previdência Social, relativas à quota patronal e das contribuições destinadas a outras entidades e fundos (Terceiros), de acordo com a legislação aplicada às empresas em geral, conforme preceitua o art. 16 da Lei nº 9.317/1996.

Em razão da exclusão da contribuinte do regime do Simples Nacional, a partir de 01/01/2008, além das contribuições descontadas dos segurados, passaram a ser devidas também as contribuições patronais, para o seguro acidente do trabalho e as contribuições destinadas aos Terceiros.

Não procede a alegação da defesa de que somente pode ser aplicado o novo regime de tributação ao sujeito passivo a partir da decisão final que torna definitiva a exclusão do Simples Nacional.

Note-se que nada impede que o contribuinte recorra questionando as contribuições decorrentes da exclusão, assim como fez em relação ao presente processo.

Registre-se que eventual Manifestação de Inconformidade, dirigida à Delegacia da Receita Federal de Julgamento- DRJ ou eventual recurso endereçado ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, questionando a exclusão do contribuinte do regime de tributação do Simples Nacional não obsta o lançamento do crédito tributário.

Nos termos do Código Tributário Nacional – CTN, artigo 142, parágrafo único, a constituição do crédito tributário é atividade plenamente vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional do servidor que deixe de proceder ao lançamento ao ter notícia da ocorrência do fato gerador da obrigação e do descumprimento da obrigação tributária de recolher o crédito decorrente.

Dessa forma, é desnecessário que a Administração Tributária aguarde o julgamento em todas as instâncias administrativas para só então, com a decisão definitiva final desfavorável ao contribuinte proceder ao lançamento de ofício das contribuições devidas. Constituir o crédito tributário é um procedimento legítimo e visa a evitar a ocorrência da decadência tributária.

Inclusive tal matéria encontra-se pacificada no âmbito deste Conselho, conforme redação dada pela **Súmula CARF nº 77**:

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. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Da incidência de contribuições previdenciárias devidas a TERCEIROS

No que tange às alegações de inconstitucionalidade e ilegalidade das contribuições destinadas a TERCEIROS tecidas pela Recorrente aplico a Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

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

(a) Salário-Educação

Insurge à Recorrente alegando, em breve síntese, que:

- (i) O salário educação não poderia ser instituído ou ter alíquota majorada por Decreto, violando o princípio constitucional da estrita legalidade.
- (ii) O salário educação, tal qual concebido pelos decretos-lei nº 1.422/75 e nº 87.043/82, respectivamente, não foi recepcionado pela vigente Constituição Federal; e

(iii) Os tribunais têm reconhecido a cobrança indevida do Salário-Educação, sendo assim, totalmente descabida a cobrança em questão.

A constitucionalidade e a exigibilidade da contribuição do salário-educação sob o regime da Lei nº 9.424 de 1996 já foi atestada em Súmula do Supremo Tribunal Federal:

SÚMULA 732

É constitucional a cobrança da contribuição do salário-educação, seja sob a Carta de 1969, seja sob a Constituição Federal de 1988, e no regime da Lei 9.424/96. (Data de Aprovação Sessão Plenária de 26/11/2003. Fonte de Publicação DJ de 09/12/2003, p. 2; DJ de 10/12/2003, p. 2; DJ de 11/12/2003, p. 2.)

Com previsão no artigo 212, § 5º da Constituição Federal, a contribuição é destinada ao financiamento do ensino fundamental público, obrigando a todas as empresas vinculadas à Previdência Social ao recolhimento de 2,5% sobre a folha de pagamento de seus empregados, excetuando-se os órgãos públicos, escolas públicas e particulares, organizações filantrópicas hospitalares e de assistência social, assim como as de fins culturais reconhecidos como relevantes para o desenvolvimento do País.

Portanto, não procedem as alegações tecidas pela Recorrente.

(b) Contribuição ao INCRA

A contribuição destinada ao INCRA fundamenta-se no artigo 3º do Decreto-Lei nº 1.146 de 1970, que manteve o adicional à contribuição previdenciária das empresas, originalmente instituído no § 4º do artigo 6º da Lei nº 2.613 de 1955. A alíquota de 0,2% foi determinada pelo inciso II do artigo 15 da Lei Complementar nº 11 de 1971.

O Superior Tribunal de Justiça pacificou a legitimidade da cobrança da parcela de 0,2% destinada ao INCRA, uma vez a contribuição não foi extinta pela Lei nº 7.787 de 1989, nem pela Lei nº 8.212 de 1991, conforme se depreende do seguinte excerto da ementa do REsp nº 977.058/RS, de relatoria do Ministro Luiz Fux, julgado pela 1ª Seção do STJ em 22/10/2008, na sistemática dos recursos repetitivos:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO INCRA. ADICIONAL DE 0,2%. NÃO EXTINÇÃO PELAS LEIS 7.787/89, 8.212/91 E 8.213/91. LEGITIMIDADE.

[...]

7. A evolução histórica legislativa das contribuições rurais denota que o Funrural (Pro rural) fez as vezes da seguridade do homem do campo até o advento da Carta neo liberal de 1988, por isso que, inaugurada a solidariedade genérica entre os mais diversos segmentos da atividade econômica e social, aquela exação restou extinta pela Lei 7.787/89.

8. Diversamente, sob o pálio da interpretação histórica, restou hígida a contribuição para o Incra cujo desígnio em nada se equipara à contribuição securitária social.

9. Consequentemente, resta inequívoca dessa evolução, constante do teor do voto, que: (a) a Lei 7.787/89 só suprimiu a parcela de custeio do Prorural; (b) a Previdência Rural só foi extinta pela Lei 8.213, de 24 de julho de 1991, com a unificação dos regimes de previdência; (c) entretanto, a parcela de 0,2% (zero vírgula dois por cento) – destinada ao Incra – não foi extinta pela Lei 7.787/89 e tampouco pela Lei 8.213/91, como vinha sendo prodamado pela jurisprudência desta Corte.

[...]

A tese firmada em sede de recurso repetitivo sobre a natureza jurídica e validade da contribuição ao INCRA pelas empresas urbanas está também consolidada na Súmula nº 516 do STJ:

Súmula STJ nº 516

A contribuição de intervenção no domínio econômico para o Incra (Decreto-Lei n. 1.110/1970), devida por empregadores rurais e urbanos, não foi extinta pelas Leis nº 7.787/1989, 8.212/1991 e 8.213/1991, não podendo ser compensada com a contribuição ao INSS.

A natureza jurídica da exação em tela corresponde a uma contribuição de intervenção no domínio econômico, com a finalidade específica de promoção da reforma agrária e de colonização, visando atender aos princípios da função social da propriedade e à diminuição das desigualdades regionais e sociais, sendo válida sua cobrança independentemente de contraprestação direta em favor do contribuinte, ou seja, admite-se referibilidade indireta quanto à sujeição passiva, em que os contribuintes eleitos pela lei não são necessariamente os beneficiários diretos do resultado da atividade a ser custeada com o tributo.

Sobre a matéria em litígio, o Supremo Tribunal Federal proferiu em 08/04/2021 decisão ao apreciar o Tema de Repercussão Geral nº 495:

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Contribuição ao INCRA incidente sobre a folha de salários. Recepção pela CF/88. Natureza jurídica. Contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE). Referibilidade. Relação indireta. Possibilidade. Advento da EC nº 33/01, incluindo o § 2º, III, a, no art. 149 da CF/88. Bases econômicas. Rol exemplificativo. Contribuições interventivas incidentes sobre a folha de salário. Higidez.

1. Sob a égide da CF/88, diversos são os julgados reconhecendo a exigibilidade do adicional de 0,2% relativo à contribuição destinada ao INCRA incidente sobre a folha de salários.

2. A contribuição ao INCRA tem contornos próprios de contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE). Trata-se de tributo especialmente

destinado a concretizar objetivos de atuação positiva do Estado consistentes na promoção da reforma agrária e da colonização, com vistas a assegurar o exercício da função social da propriedade e a diminuir as desigualdades regionais e sociais (arts. 170, III e VII; e 184 da CF/88).

3. Não descaracteriza a exação o fato de o sujeito passivo não se beneficiar diretamente da arrecadação, pois a Corte considera que a inexistência de referibilidade direta não desnatura as CIDE, estando, sua instituição “jungida aos princípios gerais da atividade econômica”.

4. O § 2º, III, a, do art. 149, da Constituição, introduzido pela EC nº 33/2001, ao especificar que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico “poderão ter alíquotas” que incidam sobre o faturamento, a receita bruta (ou o valor da operação) ou o valor aduaneiro, não impede que o legislador adote outras bases econômicas para os referidos tributos, como a folha de salários, pois esse rol é meramente exemplificativo ou enunciativo.

5. É constitucional, assim, a CIDE destinada ao INCRA devida pelas empresas urbanas e rurais, inclusive, após o advento da EC nº 33/01.

6. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

7. Tese fixada para o Tema nº 495: “**É constitucional a contribuição de intervenção no domínio econômico destinada ao INCRA devida pelas empresas urbanas e rurais, inclusive após o advento da EC nº 33/2001**”. (RE 630898, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 08/04/2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-089 DIVULG 10-05-2021 PUBLIC 11-05-2021)

Logo, a contribuição para o INCRA é devida pelas empresas em geral, independente da atividade exercida, de modo que não prosperam as alegações tecidas pela Recorrente.

(c) Contribuição ao Sesi/SENAI

A obrigatoriedade de as empresas prestadoras de serviços, serem compelidas a contribuir para as entidades Sesi/SENAI foi objeto de apreciação nos âmbitos administrativo e judicial.

O STJ firmou o entendimento de serem devidas tais contribuições, objeto da Súmula nº 499, abaixo reproduzida:

Súmula STJ nº 499

As empresas prestadoras de serviços estão sujeitas às contribuições ao Sesc e Senac, salvo se integradas noutro serviço social.

Assim, não merece acolhimento as razões expendidas pela Recorrente neste ponto.

(d) Contribuição ao SEBRAE

Conforme entendimento pacífico do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, a contribuição para o SEBRAE, prevista no artigo 8º, § 3º da Lei nº 8.029 de 1990, configura contribuição de intervenção no domínio econômico, sendo insubsistentes as alegações no sentido de ser indevida em face da empresa estar fora do âmbito de atuação do SEBRAE ou mesmo por não estar enquadrada como pequena ou microempresa, conforme excerto abaixo reproduzido:

AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O SEBRAE. CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. SEST/SENAT. MICRO E PEQUENA EMPRESA.

Esta colenda Corte, no julgamento do RE 396.266, Rel. Min. Carlos Velloso, consignou o entendimento de que a contribuição para o SEBRAE configura contribuição de intervenção no domínio econômico. Logo, são insubsistentes as alegações da agravante no sentido de que empresa fora do âmbito de atuação do SEBRAE, por estar vinculada a outro serviço social (SEST/SENAT) ou mesmo por não estar enquadrada como pequena ou microempresa, não pode ser sujeito passivo da referida contribuição. Precedente: RE 396.266, Rel. Min. Carlos Velloso. Agravo regimental a que se nega provimento. (STF, 1ª T. RE-AgR 401.823/SC. Rel. Min. Carlos Britto. DJ 11.02.2005, p. 09)

Do mesmo modo, o Supremo Tribunal Federal já pacificou o entendimento da desnecessidade de referibilidade direta entre a exação e a contraprestação direta em favor do contribuinte, ou seja, é irrelevante não ser micro e pequena empresa, conforme decidido no julgamento do RE 635.682, com repercussão geral, a definir o Tema 227:

TEMA - Reserva de lei complementar para instituir contribuição destinada ao SEBRAE.

TESE: A contribuição destinada ao Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - Sebrae possui natureza de contribuição de intervenção no domínio econômico e não necessita de edição de lei complementar para ser instituída.

DESCRIÇÃO: Agravo de instrumento interposto contra decisão que inadmitiu recurso extraordinário em que se discute, à luz dos artigos 146, III, a; 154, I; e 195, § 4º; da Constituição Federal, a constitucionalidade, ou não, do art. 8º, § 3º, da Lei nº 8.029/90, que instituiu a contribuição destinada ao SEBRAE.

“EMENTA: Recurso extraordinário. 2. Tributário. 3. Contribuição para o SEBRAE. Desnecessidade de lei complementar. 4. Contribuição para o SEBRAE. Tributo destinado a viabilizar a promoção do desenvolvimento das micro e pequenas empresas. Natureza jurídica: contribuição de intervenção no domínio econômico. 5. Desnecessidade de instituição por lei complementar. Inexistência de vício formal na instituição da contribuição para o SEBRAE mediante lei ordinária. 6. Intervenção no domínio econômico. É válida a cobrança do tributo independentemente de contraprestação direta em favor do contribuinte. 7.

Recurso extraordinário não provido. 8. Acórdão recorrido mantido quanto aos honorários fixados." (RE 635.682/RJ, rel. Min. Gilmar Mendes, julgado em 25/4/2013, acórdão publicado no DJe de 24/5/2013)

Destaque-se, por fim, que no julgamento do RE-RG 603624 em 23/09/2020 (Tema 325 - Subsistência da contribuição destinada ao SEBRAE, após o advento da Emenda Constitucional nº 33, de 2001) definiu-se a seguinte tese: **"As contribuições devidas ao SEBRAE, à APEX e à ABDI com fundamento na Lei 8.029/1990 foram recepcionadas pela EC 33/2001"**.

Deste modo, não assiste razão à Recorrente, não merecendo reparos a serem feitos no lançamento.

Da não incidência de contribuições previdenciárias sobre verbas de natureza indenizatória

O inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212/91 estabelece o conceito de salário-de-contribuição:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I – para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados, a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato, ou, ainda, de convenção coletiva ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

Ao passo que as verbas que não compõe a base de cálculo das contribuições previdenciárias encontram-se declinadas expressamente no §9º do mesmo dispositivo legal, senão vejamos, *in verbis*:

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

b) as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973; c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;

d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT;

e) as importâncias: 14 (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997)1. previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 1997)2. relativas à indenização por tempo de serviço,

anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço-FGTS; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 1997)3. recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 1997)4. recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 1997)5. recebidas a título de incentivo à demissão; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 1997)6. recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

8. recebidas a título de licença-prêmio indenizada; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

9. recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;

g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

h) as diárias para viagens; (Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017)

i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

l) o abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

n) a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

o) as parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível

à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, próteses, órteses, despesas médico-hospitalares e outras similares; (Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017)

r) o valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; (Induída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (Vide Medida Provisória nº 1.116, de 2022)

t) o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e: (Redação dada pela Lei nº 12.513, de 2011)1. não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e (Induído pela Lei nº 12.513, de 2011)2. o valor mensal do plano educacional ou bolsa de estudo, considerado individualmente, não ultrapasse 5% (cinco por cento) da remuneração do segurado a que se destina ou o valor correspondente a uma vez e meia o valor do limite mínimo mensal do salário-de-contribuição, o que for maior; (Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011)

u) a importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

v) os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

x) o valor da multa prevista no § 8º do art. 477 da CLT. (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

y) o valor correspondente ao vale-cultura. (Incluído pela Lei nº 12.761, de 2012)

z) os prêmios e os abonos. (Incluído pela Lei nº 13.467, de 2017)

aa) os valores recebidos a título de bolsa-atleta, em conformidade com a Lei nº 10.891, de 9 de julho de 2004. (Incluído pela Lei nº 13.756, de 2018)

A recorrente afirma acerca da não incidência de contribuições previdenciárias sobre verbas de natureza indenizatória, em especial: **(i)** Salário-maternidade; **(ii)** Auxílio-doença; **(iii)** 1/3 de férias e Férias gozadas; **(iv)** Adicionais de insalubridade e de **(v)** horas extras, razão pela qual

pugna para que sejam os respectivos valores excluídos da base de cálculo do lançamento, de modo que passo a análise individual de cada uma destas verbas.

(i) Salário-maternidade

No que tange ao salário maternidade, cabe esclarecer que tal matéria foi apreciada pelo STF no RE 576.967/PR, com repercussão geral reconhecida (tema 72), ocasião em que foi firmada a seguinte tese:

“É inconstitucional a incidência da contribuição previdenciária a cargo do empregador sobre o salário maternidade”.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), conforme PARECER SEI Nº 19424/2020/ME, reconheceu a dispensa da apresentação de contestação e recursos nos processos judiciais que tratem sobre o Tema.

No mesmo sentido a recente Solução de Consulta Cosit nº 27, de 27 de janeiro de 2023:

“CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DO EMPREGADOR SOBRE O SALÁRIO MATERNIDADE. NÃO INCIDÊNCIA. TEMA DECIDIDO PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM SEDE DE REPERCUSSÃO GERAL.

Tendo em atenção o entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 576.967/PR, com repercussão geral reconhecida (Tema nº 72), sem modulação de efeitos, e em razão do disposto nos arts. 19, VI, § 9º, e 19-A, III, § 1º, da Lei nº 10.522, de 2002, na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014, e nos Pareceres SEI nº 18361/2020/ME e nº 19424/2020/ME, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, é inconstitucional a incidência da contribuição previdenciária patronal sobre o salário-maternidade, inclusive a sua respectiva contribuição adicional, bem como aquela destinada a terceiros cuja base de cálculo seja, exclusivamente, a folha de salários.

O acolhimento da aludida tese permite o reconhecimento administrativo do direito à restituição e compensação dos valores efetivamente pagos, na forma do art. 165 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966), observando-se o prazo decadencial do art. 168, I, do mesmo diploma legal, ao abrigo, inclusive, do Parecer PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 2013.

Ressalte-se, porém, que essa dedaração de inconstitucionalidade não abrange a contribuição devida pela trabalhadora segurada (empregada, trabalhadora avulsa, contribuinte individual e facultativa), eis que a "ratio decidendi" do Tema nº 72 não se estende a essa exação, que possui contornos constitucionais e legais distintos do caso julgado.

Essa dedaração de inconstitucionalidade também não abrange a remuneração paga durante a prorrogação da licença-maternidade por mais 60 (sessenta) dias, benefício disciplinado pela Lei nº 11.770, de 2008, que instituiu o Programa Empresa Cidadã, uma vez que não se reveste de natureza de benefício

previdenciário por não ser custeada pela Previdência Social e possuir contornos legais próprios que são distintos do salário-maternidade e, portanto, alheios à decisão proferida no RE nº 576.967/PR e no Tema nº 72 de repercussão geral do STF”.

Dessa forma, há que se atender o pleito da recorrente com relação a essa rubrica e determinar a exclusão dos valores pagos a título de salário-maternidade da base de cálculo do lançamento.

(ii) Auxílio-doença nos primeiros quinze dias

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do RESP nº 1.230.957/RS, sob o rito dos recursos repetitivos, decidiu pela não incidência da contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado e o auxílio-doença nos primeiros quinze dias, nos seguintes termos:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSOS ESPECIAIS. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA. REGIME GERAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. DISCUSSÃO A RESPEITO DA INCIDÊNCIA OU NÃO SOBRE AS SEGUINTE VERBAS: TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS; SALÁRIO MATERNIDADE; SALÁRIO PATERNIDADE; AVISO PRÉVIO INDENIZADO; **IMPORTÂNCIA PAGA NOS QUINZE DIAS QUE ANTECEDEM O AUXÍLIO-DOENÇA.**

[...]

2.3 Importância paga nos quinze dias que antecede o auxílio-doença.

No que se refere ao segurado empregado, durante os primeiros quinze dias consecutivos ao do afastamento da atividade por motivo de doença, incumbe ao empregador efetuar o pagamento do seu salário integral (art. 60, § 3º, da Lei 8.213/91 — com redação dada pela Lei 9.876/99). Não obstante nesse período haja o pagamento efetuado pelo empregador, a importância paga não é destinada a retribuir o trabalho, sobretudo porque no intervalo dos quinze dias consecutivos ocorre a interrupção do contrato de trabalho, ou seja, nenhum serviço é prestado pelo empregado. Nesse contexto, a orientação das Turmas que integram a Primeira Seção/STJ firmou-se no sentido de que sobre a importância paga pelo empregador ao empregado durante os primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença não incide a contribuição previdenciária, por não se enquadrar na hipótese de incidência da exação, que exige verba de natureza remuneratória.

Nesse sentido: AgRg no REsp 1.100.424/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 18.3.2010; AgRg no REsp 1074103/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe 16.4.2009; AgRg no REsp 957.719/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 2.12.2009; REsp 836.531/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 17.8.2006.

A Procuradoria da Fazenda Nacional incluiu a matéria na “Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer”, a que se refere a Lei nº 10.522/2002, com a seguinte redação:

[...]

r) 15 primeiros dias que antecedem o auxílio-doença. **Resumo:** O STJ, no julgamento do REsp nº 1.230.957/RS, entendeu pela exclusão da remuneração paga pelo empregador ao empregado nos primeiros dias de afastamento do trabalhador por incapacidade da base de cálculo da contribuição patronal disciplinada no art. 22, I, da Lei nº 8.212, de 1991.

Esse mesmo entendimento foi replicado para a contribuição do empregado, as contribuições de terceiros e do SAT/RAT, sediada no art. 22, II, da Lei nº 8.212, de 1991, haja vista a identidade de base de cálculo dessas contribuições (folha de salários) com a contribuição previdenciária do art. 22, I, da Lei nº 8.212, de 1991, o que impõe aqui a mesma solução proferida no REsp nº 1.230.957/RS (tema nº 478 de recursos repetitivos).

Observação 1: A dispensa da contribuição do empregado do art. 28, I, da Lei nº 8.212, de 2002, foi autorizada na Nota PGFN/CRJ Nº 115/2017.

Observação 2: A dispensa da contribuição do empregador de que trata o art. 22, I e §1º, da Lei nº 8.212, de 2002, foi autorizada na Mensagem Eletrônica PGFN/CRJ/COJUD n.º 08, de 18/09/2020, mas a inclusão em lista foi positivada no Parecer SEI Nº 1446/2021/ME.

Observação 3: A dispensa da contribuição do empregador do art. 22, II, da Lei nº 8.212, de 2002, (SAT/RAT) do seu adicional regido no art. 57, §6º, da Lei nº 8.213, de 1991, bem como das contribuições destinadas aos terceiros incidentes sobre a folha de salários foi autorizada no Parecer SEI Nº 16120/2020/ME.

Precedentes: REsp nº 1.230.957/RS (recurso repetitivo), AgInt no REsp 1825540/RS, AgInt no REsp 1602619/SE e tema nº 482 de repercussão geral.

Referência: Nota PGFN/CRJ Nº 115/2017 (complementada pela Nota nº 520/2020), Mensagem Eletrônica PGFN/CRJ/COJUD n.º 08, de 18/09/2020, Parecer SEI Nº 16120/2020/ME e no Parecer SEI Nº 1446/2021/ME".

* Data da inclusão: 12/04/2021

Dessa maneira, **segundo o entendimento do STJ, não incide contribuição previdenciária sobre a remuneração paga pelo empregador ao empregado nos primeiros dias de afastamento do trabalhador por incapacidade (auxílio-doença).** Esse entendimento não alcança o reflexo do aviso prévio indenizado no 13º salário (gratificação natalina), por essa possuir verba de natureza remuneratória.

Nesse sentido, cito precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF):

Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/08/2012 a 31/12/2017 AUXÍLIO-DOENÇA. VERBAS RECEBIDAS NOS 15 (QUINZE) PRIMEIROS DIAS DE AFASTAMENTO POR MOTIVO DE DOENÇA. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTE STJ E ORIENTAÇÃO DA PGFN. Não incide a contribuição previdenciária sobre a remuneração paga pelo empregador ao empregado, durante os primeiros dias do auxílio-doença, uma vez que tal verba não tem natureza salarial (REsp 1.230.957/RS, julgado na sistemática de recursos

repetitivos do STJ, e orientação da PGFN através do Parecer SEI nº 1446/2021/ME). (Acórdão nº 9202-011.634, Relator: Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Data de Julgamento: 21/01/2025).

Desse modo, há que se atender o pleito da recorrente com relação a essa rubrica, e determinar a exclusão da base de cálculo do lançamento os pagamentos nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença.

(iii) Terço de Férias

Em 2014, ao analisar o Tema 479, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que a importância paga a título de terço constitucional de férias possui natureza indenizatória/compensatória, e não constitui ganho habitual do empregado, razão pela qual sobre ela não é possível a incidência de contribuição previdenciária (a cargo da empresa):

A importância paga a título de terço constitucional de férias possui natureza indenizatória/compensatória, e não constitui ganho habitual do empregado, razão pela qual sobre ela não é possível a incidência de contribuição previdenciária (a cargo da empresa).

Ocorre que, no ano de 2018, o Supremo Tribunal Federal reconheceu que a matéria era constitucional e concluiu pela existência de repercussão geral, afetando o Recurso Extraordinário nº 1.072.485/PR para julgamento sob o rito dos repetitivos (Tema 985).

Em dezembro de 2020, a Suprema Corte proferiu acórdão de mérito no Tema 985 e fixou a seguinte tese: “É legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias”, decidindo pela legitimidade da incidência da contribuição social, a cargo do empregador, sobre os valores pagos ao empregado a título de terço constitucional de férias gozadas.

Em face dessa decisão, foram opostos embargos de declaração requerendo a modulação dos efeitos, já que, entre 2014 e 2020, diversos contribuintes deixaram de recolher a contribuição sobre o terço constitucional de férias, com fundamento na decisão antes proferida pelo Superior Tribunal de Justiça.

Em **19/09/2024**, foi publicado o Acórdão proferido no RE 1.072.485, dando parcial provimento aos embargos de declaração, com **atribuição de efeitos *ex nunc* ao acórdão de mérito, a contar da publicação de sua ata de julgamento (15/09/2020)**, ressalvadas as contribuições já pagas e não impugnadas judicialmente até essa mesma data, que não serão devolvidas pela União:

O Tribunal, por maioria, deu parcial provimento aos embargos de declaração, com atribuição de efeitos *ex nunc* ao acórdão de mérito, a contar da publicação de sua ata de julgamento, ressalvadas as contribuições já pagas e não impugnadas judicialmente até essa mesma data, que não serão devolvidas pela União. Tudo nos termos do voto do Ministro Luís Roberto Barroso (Presidente e Redator para o acórdão), vencidos os Ministros Marco Aurélio (Relator) e Ricardo Lewandowski,

que votaram na assentada em que houve pedido de destaque, e os Ministros Gilmar Mendes e Alexandre de Moraes.

Foram opostos novos embargos de declaração, este último pela União, em face do citado acórdão, que foram rejeitados, com publicação em 27/08/2025, **cuja decisão transitou em julgado recentemente, em 24/09/2025**, de modo que, não há mais necessidade de se manter o sobrestamento destes processos em âmbito desta 2ª seção., diante da definitividade da decisão.

Pois bem, **com a modulação dos efeitos da decisão do STF, a decisão de mérito proferida no RE nº 1.072.485, somente passou a produzir efeitos, ou seja, a incidência de contribuições previdenciárias sobre o terço constitucional de férias, após a publicação da ata, que ocorreu em 15/09/2020.**

Assim, tendo em vista que o lançamento é referente ao período de 01/01/2009 a 31/12/2011, e que a Recorrente apresentou Impugnação em 26/12/2012 (fl. 47), quando encontrava-se em vigor a decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ, sob o rito de recurso repetitivo (Tema 479), **devem ser excluídos da base de cálculo do lançamento os valores pagos a título de 1/3 de férias.**

(iv) Férias Gozadas

No tocante aos valores pagos a título de férias gozadas (usufruídas), não assiste razão à recorrente.

A incidência das contribuições sociais previdenciárias a cargo do empregador decorre da regra matriz estabelecida no art. 195, inciso I, alínea “a”, da Constituição Federal, e encontra disciplina infraconstitucional no art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91, segundo o qual a contribuição patronal incide sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título aos segurados empregados, destinadas a retribuir o trabalho, inclusive as parcelas que, por sua natureza, integrem o salário de contribuição.

O art. 28 da Lei nº 8.212/91, por sua vez, define o conceito de salário de contribuição como o conjunto de rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, e dispõe, em seu § 9º, rol taxativo de parcelas que não o integram, por expressa exclusão legal.

Nesse contexto, as férias gozadas não se confundem com verbas indenizatórias.

Trata-se de parcela paga ao trabalhador durante a vigência do contrato de trabalho, correspondente ao período regular de descanso anual, assegurado constitucionalmente (art. 7º, XVII, CF), sem que haja ruptura contratual ou substituição indenizatória do período de descanso.

Com efeito, durante o gozo das férias, o vínculo empregatício permanece plenamente ativo, havendo continuidade contratual e pagamento de remuneração ao empregado, razão pela qual os valores pagos a esse título mantêm caráter essencialmente remuneratório.

Ainda que não haja prestação de serviço durante o período de descanso, o pagamento é devido justamente em razão do contrato de trabalho em curso e representa, na lógica do sistema trabalhista e previdenciário, continuidade remuneratória.

Ressalte-se que o fato de o empregado não prestar serviços durante o período de férias não desnatura a natureza remuneratória da verba. O critério jurídico determinante para a incidência não é a execução material de trabalho no período, mas a existência de remuneração paga no contexto do contrato vigente, com nítida vinculação ao salário habitual. A remuneração de férias, portanto, constitui rendimento do trabalho, pago em razão do vínculo empregatício e do direito ao descanso anual, integrando a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

De igual modo, não há previsão legal de exclusão da remuneração de férias gozadas do salário de contribuição. O art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91 não contempla hipótese que autorize o afastamento da incidência sobre a rubrica. Ao contrário, a sistemática legal distingue claramente as parcelas indenizatórias — em especial aquelas pagas em decorrência de rescisão contratual — das parcelas remuneratórias pagas durante a vigência do contrato, categoria em que se enquadram as férias usufruídas.

Assim, não há respaldo jurídico para reconhecer recolhimento indevido ou a maior de contribuições previdenciárias sobre férias gozadas, impondo-se manter a incidência e afastar a pretensão recursal quanto a essa rubrica.

Dessa forma, por ostentarem natureza remuneratória e por inexistir exclusão legal, os valores pagos a título de férias gozadas integram o salário de contribuição e sujeitam-se à incidência das contribuições sociais previdenciárias, razão pela qual não há que se falar em direito creditório decorrente de recolhimentos indevidos quanto a essa rubrica.

(v) Adicional de insalubridade

Sobre a incidência de contribuições previdenciárias sobre o adicional de insalubridade já foi objeto de análise pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de Recursos Repetitivos, cuja observância é obrigatória por este CARF:

Adicional de Insalubridade

Tema 1252 do STJ Incide a Contribuição Previdenciária patronal sobre o Adicional de Insalubridade, em razão da sua natureza remuneratória.

Neste ponto, rejeito os argumentos apresentados pela Recorrente.

(v) horas extras

Quanto às horas extra, figuram abarcadas pelo conceito amplo de remuneração, que se consubstanciam em verbas pagas pelo empregador em razão do contrato de trabalho e da lei, eis que são horas trabalhadas além da jornada normal do empregado, razão pela qual, a contraprestação a cargo do empregador também deverá ser maior, ou seja, pelo serviço a mais prestado o empregado tem direito a uma remuneração extra.

É evidente que esta remuneração tem como objetivo retribuir o trabalho prestado além da jornada normal e como tal deve ser incluída no montante da base de cálculo (salário-de contribuição) das contribuições devidas à Seguridade Social.

Sobre a incidência de contribuições previdenciárias sobre o pagamento de tais adicionais (hora extra) já foi objeto de análise pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de Recursos Repetitivos, cuja observância é obrigatória por este CARF:

Tema Repetitivo 687: As horas extras e seu respectivo adicional constituem verbas de natureza remuneratória, razão pela qual se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária.

Desse modo, não há razão à contribuinte.

Da Multa de Ofício Qualificada

Com relação à multa aplicada, assim dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, vigente à época da ocorrência do fato gerador:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o §1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea “a” pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea “b” com nova redação pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea “c” com nova redação pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

A multa qualificada de 150% tem por fundamento o parágrafo 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, transcrito, que trata da qualificação das infrações nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964:

Lei nº 4.502, de 30 de novembro 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”.

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo acima transcrito.

Excepciona a regra a comprovação do intuito doloso, a qual acarreta a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996, com a redação dada Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

O conceito de dolo pode ser extraído do inciso I do art. 18 do Decreto-lei nº 2.848, de 07 de dezembro de 1940 – Código Penal, que dispõe ser o crime doloso aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.

No lançamento tributário que compõe o presente processo foi aplicada a multa de ofício no percentual de 150% sobre o valor do tributo. No Relatório Fiscal consta a motivação para o lançamento da multa qualificada, conforme transcrição (fls. 40/41):

Da Aplicação da Multa Qualificada

7. Nos itens seguintes, serão abordados os aspectos relacionados à aplicação da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei 9.430/96. Em suma, será demonstrado

que no presente caso, deve-se se aplicar a multa em seu percentual duplicado ($2 \times 75\% = 150\%$) por restar caracterizada a prática de sonegação e conluio previstas nos arts. 71 e 73 da Lei 4.502/64.

8. A aplicação da multa qualificada se dará a partir da competência 12/2008, tendo em vista que os dispositivos acima citados aplicam-se as contribuições previdenciárias a partir da edição da Medida Provisória nº 449 de 04/12/2008.

9. A aplicação da multa de ofício tem regulação prevista na Lei 9.430/96, conforme art. 44. O inciso I e § 1º deste dispositivo, transcrito a seguir, assim determina sobre a aplicação da multa de ofício:

[...]

10. Os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64 assim dispõem:

[...]

11. Numa análise objetiva dos fatos relatados, constantes nos processos de Representações Administrativas para Exclusão do SIMPLES, mencionados no item 5, frente aos dispositivos legais em comento, não há como deixar de enquadrar a ação dolosa, intencional e consciente de simular a existência de empresas, formalmente distintas (MESH, COISAS DE BEBÊ e WRCP), porém formando um GRUPO ECONÔMICO DE FATO, com o evidente intuito de impedir o conhecimento do Fisco da incidência da Contribuição Previdenciária Patronal sobre as remunerações dos segurados das empresas MESH e COISAS DE BEBÊ (optantes, indevidamente, pelo SIMPLES), nas definições de sonegação e conluio, contidas nos arts. 72 e 73 da Lei 4.502/64, já transcritos.

12. Desta forma, a multa de ofício de 75% sobre as contribuições previdenciárias não recolhidas será duplicada na forma do artigo 44, § 1º da Lei 9.430/96 (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) para as competências de 12/2008 e 13/2008. Prazo Decadencial.

A DRJ manteve a qualificação da multa conforme fundamentos que extraio do acórdão recorrido (fls. 628/629):

36. Como as competências aqui em questão são 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 ($2 \times 75\%$) por ter restado caracterizada a prática de sonegação e conluio previstas 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.

[...]

37. 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.

38. Já em relação ao pedido de redução da multa, não se pode olvidar que, tanto a atividade de lançamento quanto o seu controle interno realizado pelos órgãos de julgamento, possuem natureza vinculada, conforme determina o art. 142, parágrafo único do CTN. Logo, eventual redução da multa de ofício forçosamente pressupõe a existência de previsão legal específica, inexistente no caso em exame.

Ressalte-se que qualquer conduta dolosa do sujeito passivo, com vistas a reduzir ou suprimir tributo, estará sempre enquadrada em uma das hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Portanto, é irrelevante distinguir se a conduta se configurou em sonegação, fraude ou conluio, bastando apenas que se enquadre em qualquer um dos tipos definidos na citada lei e que no lançamento tenham sido indicadas todas as circunstâncias que possibilitaram a identificação do elemento subjetivo.

É preciso reconhecer que as hipóteses em que é facultado ao contribuinte realizar negócios sem ter de contribuir para o fisco são restritas e pressupõem a atuação dentro de limites impostos pela lei, não havendo espaço para hipóteses de simulação, fraude ou dolo.

Entretanto, havendo simulação, fraude ou dolo, resta caracterizada a evasão fiscal, forma ilícita de afastar a incidência tributária. Dentro da evasão encontram-se manobras ardilosas que, depois de ocorrido o fato gerador, visam a desviar a regra de incidência tributária, abrangendo as mais diversas formas de formas simulação.

Não trata, portanto, o presente lançamento de simples omissão de rendimentos, mas sim um verdadeiro intuito de fraude praticado pelo sujeito passivo, especialmente no que tange à criação de pessoa jurídica interposta com vistas à supressão de tributos, de modo que inaplicável ao caso a Súmula CARF nº 14.

Destarte, não há como considerar involuntária a conduta do contribuinte nem mera divergência de interpretação fática ou da legislação, o que torna devida a multa qualificada prevista no artigo 44, inciso I, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Quanto à alegação do caráter confiscatório da multa, a despeito da posição jurisprudencial mencionada, é uma apreciação a ser feita previamente pelo legislador ou no controle da constitucionalidade pelo judiciário. Uma vez vigente a lei, esta goza presunção de constitucionalidade, não cabendo ao aplicador negar sua aplicação sob argumentos desta natureza.

No que diz respeito à invocação da violação aos princípios constitucionais aplica-se o disposto na Súmula CARF nº 2, de observância obrigatória por seus Conselheiros:

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

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

Desta forma, **deve ser mantida a qualificação da multa de ofício.**

Deve-se, porém, aplicar ao caso a retroatividade benigna, diante da superveniência da Lei nº 14.689/2023, que reduziu o percentual da multa qualificada a 100%, dando nova redação ao art. 44, da Lei nº 9.430/1996, nos termos do art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional, para reduzir o percentual da multa qualificada ao montante de 100%.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para rejeitar a preliminar arguida, e, no mérito, dar-lhe **PARCIAL PROVIMENTO**, para: **(i)** determinar a exclusão da base de cálculo do lançamento os valores pagos pela recorrente a título de: (a) salário-maternidade; (b) auxílio-doença nos primeiros 15 dias; e (c) 1/3 de férias; e **(ii)** reduzir a multa de ofício aplicada ao percentual de 100%, em virtude da retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Luana Esteves Freitas