



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.721810/2018-37
ACÓRDÃO	1302-007.994 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RALUC DISTRIBUIDORA DE JORNAIS E REVISTAS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Simples Nacional

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. EXCLUSÃO DO SIMPLES.

O contribuinte excluído do Simples fica obrigado a recolher as contribuições destinadas à Previdência Social relativas à quota patronal e as destinadas a outras entidades e fundos, denominados terceiros, a partir da data de efeito do ato de exclusão, de acordo com a legislação aplicada às empresas em geral.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. VERBAS NÃO TRIBUTÁVEIS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA INCLUSÃO INDEVIDA EM GFIP.

A contestação da base de cálculo declarada em GFIP pelo contribuinte deve vir acompanhada de provas quanto a indevida inclusão de determinadas rubricas e da retificação da respectiva declaração.

SAT/GILRAT. ALÍQUOTA APLICÁVEL.

A contribuição para financiar os benefícios previdenciários decorrentes do grau de incidência de incapacidade laborativa/GILRAT apurada com base na alíquota prevista para o código CNAE preponderante informado pela empresa em GFIP deve ser mantida até prova em contrário.

CONTRIBUIÇÃO AO SAT/RAT. PROGRESSIVIDADE DA ALÍQUOTA EM FUNÇÃO DO FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO.

A alíquota para custeio dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho deve ser ajustada pelo Fator Acidentário de Prevenção/FAP a partir de 01/01/2010.

Não sendo efetuados os cálculos do Fator Acidentário de Prevenção/FAP em virtude de declaração como optante pelo SIMPLES, aplica-se a

normatização vigente à época dos fatos geradores quanto a definição dos índices. Aplicação nº caso da Resolução MPS/CNPS 1.316, de 31 de maio de 2010.

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. FRACIONAMENTO DE EMPRESAS PARA MANUTENÇÃO EM REGIME FAVORECIDO DE TRIBUTAÇÃO. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO AO PERCENTUAL DE 100%.

Cabível a aplicação da multa de ofício qualificada quando se encontram demonstrados nos autos os pressupostos previstos na legislação tributária para a majoração.

Tendo sido comprovado o dolo da prática abusiva, a conduta se adequa aos dispositivos legais, porém, devendo ser reduzida a multa qualificada a 100% em razão da retroatividade benigna.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares arguidas, e, no mérito, em dar parcial provimento para reduzir o percentual de qualificação da multa a 100%.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas – Relator

Assinado Digitalmente

Sergio Magalhães Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Ana Elizabeth Kwen, Miriam Costa Faccin, Sergio Magalhaes Lima (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Natalia Uchoa Brandao.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário oposto em face de acórdão da DRJ que julgou procedente em parte a impugnação da contribuinte.

Em face da contribuinte foi efetuado o lançamento de contribuição previdenciária da empresa e do empregador (fls. 16 a 32), relativas aos anos-calendário de 2014 a 2016, em virtude de sua exclusão do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (“**Simples Nacional**”), formalizada no Ato Declaratório Executivo DRF/BHE (“**ADE**”) nº 44, de 18 de julho de 2018.

No referido ADE nº 44/2018, consta a ocorrência de hipótese de exclusão obrigatória do Simples nacional, prevista no artigo Art. 3º, inciso II, da LC nº 123/2006. Seus efeitos surtiram a partir de 01/09/2013.

Nota-se, portanto, que o motivo determinante para a exclusão da empresa do Simples Nacional, foi o excesso do limite de receita bruta anual (artigo 3º, inciso II, da Lei Complementar nº 123/2006), decorrente da caracterização de existência de grupo econômico de fato.

Os fundamentos de fato e de direito que levaram à lavratura do ADE nº 44/2018 constam às fls. 2 a 16 do processo nº 15504.7218142018-15, no documento intitulado “REPRESENTAÇÃO INTERNA PARA EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL”. Nos termos do relatório da decisão recorrida daquele processo, são eles:

Relata a fiscalização que do confronto de informações extraídas dos sistemas da Receita Federal do Brasil foram encontradas evidências de constituição de Grupo Econômico de Fato formado pelas seguintes empresas:

EMPRESA	CNPJ	CNAE
---------	------	------

Raluc Distribuidora de Jornais e Revistas Ltda. –	(...)	5320-2-02
---	-------	-----------

Direct Delivery Ltda. (...)	4930-2-01
-----------------------------	-----------

Constatou-se que desde o ano calendário de 2013 o somatório do faturamento dessas empresas considerado em seu conjunto, ultrapassou o limite anual estabelecido de R\$ 3.600.000,00(três milhões e seiscentos mil reais) para enquadramento à época dos fatos no Regime do Simples Nacional.

A empresa RALUC Distribuidora de Jornais e Revistas Ltda ME, doravante denominada RALUC, iniciou suas atividades em 12/11/2007, constando como optante pelo Simples Nacional desde 14/11/2007, conforme tela Simples Nacional, e tem por objeto social a entrega de revistas, jornais e pequenas encomendas, de acordo com seu Contrato Social e alterações.

Segundo a fiscalização restou evidenciada a existência de um Grupo Econômico de aspecto familiar, em que as atividades das empresas componentes estão voltadas às atividades econômicas de: Serviços de Entrega Rápida (CNAE 5320-2-02) e Transporte Rodoviário de Carga (CNAE 4930-2-01).

Transcreve a fiscalização o dispositivo legal vigente à época para o enquadramento no regime do Simples Nacional (art. 3º, inciso II, § 4º, incisos, III, IV e V, da Lei Complementar nº 123/2006) e os fundamentos legais de definição do grupo econômico (art. 124, incisos I e II do Código Tributário Nacional/CTN, art. 30, inc. IX da Lei nº 8.212/91, art. 222 do Regulamento da Previdência Social/RPS aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, art. 152, inciso I e art. 494 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009). Colaciona doutrina e jurisprudência a respeito.

Da Situação Fática encontrada na RALUC Distribuidora de Jornais e Revistas Ltda ME e da Constatação das Situações de Exclusão – Fundamentação Legal

Da análise da composição do quadro societário das empresas acima listadas constatou-se que a administração destas passa pelos integrantes da família MOURA, constituindo-se num grupo econômico de fato.

A relação parental dos sócios, as datas de inclusão e datas de exclusão demonstram o aspecto familiar e o revezamento de sócios nos quadros sociais e na própria administração das empresas.

A ex-sócia da RALUC - Zilma de Freitas Santos Moura - é mãe do sócio administrador Walton de Freitas Santos Moura e do sócio Welton de Freitas Santos Moura.

O ex-sócio da empresa Direct Delivery - Elton Lincoln dos Santos Moura - é pai dos sócios Walton de Freitas Santos Moura e Welton de Freitas Santos Moura. A ex-sócia da Direct - Renata Lopes Caldas de Moura - é esposa do sócio administrador Walton de Freitas Santos Moura.

GRUPO ECONÔMICO – Receita Bruta Excessiva ao Regime

Segundo a fiscalização, restaram demonstrados os revezamentos na gestão das empresas que compõem o Grupo Econômico, comprovando a administração de mais de uma empresa pelos mesmos sócios, configurando ainda, a tentativa de se dividir o faturamento total da empresa como um todo, em subfaturamento segmentado por unidades de um único empreendimento e, conseqüentemente, driblar a Lei que estipula o limite pelo faturamento para enquadramento no Regime Especial Unificado de Arrecadação dos Tributos e Contribuições.

A Receita Bruta¹ de cada uma das empresas no período de 2013 a 2016 e o valor total anual do Grupo Econômico, demonstra que no ano calendário de 2013 o somatório do faturamento dessas empresas tomadas em seu conjunto ultrapassa o limite de R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais) previsto no inciso II do art. 3º da Lei Complementar nº 123, de 14/12/2006 (vigente à época dos fatos geradores), persistindo esta situação nos anos de 2014, 2015 e 2016, conforme quadro a seguir:

EMPRESA	2013	2014	2015	2016
Raluc Distribuidora de Jornais e Revistas Ltda. – ME	697.141,21	1.032.446,23	1.265.556,06	1.129.820,75
Direct Delivery Ltda.	6.370.052,29	7.303.236,40	6.411.929,68	4.983.059,25
Total	7.067.193,50	8.335.682,63	7.677.485,74	6.112.880,00

Planilhas com as citadas informações dos sistemas da RFB detalham o cálculo acima:

- Anexo 1 – RALUC – Demonstrativo da Receita Bruta;
- Anexo 2 – Direct Delivery – Demonstrativo da Receita Bruta;
- Anexo 3 – Demonstrativo da Receita Bruta Mensal.

Destaca a fiscalização que não se resume como fundamento para a exclusão a caracterização do grupo econômico de fato, mas também a realidade subjacente que advém dessa caracterização, qual seja, a dependência entre as empresas que atuam como empreendimento único.

Nessa hipótese, o faturamento para fins de apuração do limite legal não pode ser considerado individualmente (por empresa integrante do grupo), mas na sua totalidade, a fim de que o grupo econômico não se beneficie indevidamente do Simples Nacional através de uma das empresas dele integrante.

Incompatibilidade entre Massa Salarial X Receita Bruta

Segundo a fiscalização, a empresa RALUC possui massa salarial incompatível com sua receita bruta, assim sua constituição e existência destina-se principalmente à contratação e remuneração dos funcionários de outras empresas do grupo econômico, confundindo-se a gestão de ambas e visando a redução, de forma ilegal, dos encargos sociais e previdenciários.

Da análise das Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações a Previdência Social/GFIP do contribuinte e o seu faturamento (extraído dos sistemas da Receita Federal do Brasil), verifica-se que a empresa RALUC apresenta massa salarial incompatível com a receita bruta nos anos de 2013 a 2016. A massa salarial é superior (ou quase equivalente no ano de 2016) ao valor da receita bruta declarada pelo contribuinte, conforme quadro abaixo:

Ano	Massa Total GFIP (a)	Receita Bruta (b)	a/b
2013	1.261.834,50	697.141,21	181%
2014	1.285.950,19	1.032.446,23	124%
2015	1.379.467,90	1.265.556,06	109%
2016	986.789,61	1.129.820,75	87%

Segue o relato da fiscalização:

A situação verificada se explica na medida em que a empresa vinculada à RALUC - Distribuidora de Jornais e Revistas Ltda. - ME, formando o grupo econômico, contratados pelo contribuinte aqui referenciado.

A empresa Direct Delivery possui, como atividade principal, o transporte municipal e intermunicipal de cargas e encomendas.

Analisando dados contidos em GFIP, dentro do período auditado foram identificados somente trabalhadores em atividades administrativas e de direção.

O quadro a seguir ilustra a situação:

Quadro de Empregados – Direct Delivery			
NOME DO TRABALHADOR	Categoria	NIT	CBO - Descrição
ALEXANDRE CIRILO DE LIMA	1	1.231.267.639-6	Gerentes administrativos, financeiros e de riscos
WALTON DE FREITAS SANTOS MOURA	11	1.201.588.884-2	Administradores
WALTON DE FREITAS SANTOS MOURA	11	1.201.588.884-2	Gerentes de operações comerciais e de assistência técnica
WELTON DE FREITAS SANTOS MOURA	11	1.197.731.412-5	Administradores
WELTON DE FREITAS SANTOS MOURA	11	1.197.731.412-5	Gerentes de operações comerciais e de assistência técnica

Todos os empregados exercendo as atividades fins são contratados e remunerados pela RALUC - Distribuidora de Jornais e Revistas Ltda. - ME, de acordo com o “Anexo 4 – Quadro de Empregados – RALUC” e totalizam 302 trabalhadores nas funções, dentre outras, de motociclistas (entregadores), almoxarifes e armazenistas.

A manobra engendrada é suportada financeira e contabilmente por meio de significativos empréstimos registrados em lançamentos identificados em contas de “Empréstimos e Financiamento” em nome dos credores, dentro do grupo “Exigível a Longo Prazo”.

No “Anexo 5 - Empréstimos Tomados” estão anotadas as contas contábeis e os respectivos valores e datas em que ocorreram.

A contabilidade da RALUC - Distribuidora de Jornais e Revistas foi disponibilizada no formato do Manual de Arquivos Digitais – MANAD, conforme recibo de entrega que faz parte deste Processo Administrativo Fiscal.

O que aqui se focaliza é ato simulado em que ocorrem as situações relatadas: as empresas exercem as mesmas atividades ou atividades complementares, não havendo como distinguir os funcionários, setores, maquinários e matéria-prima de cada uma; os funcionários respondem a uma única administração. A contratação de segurados através desta forma visa redução, de forma ilegal, dos encargos sociais e previdenciários.

Outros Dados e Informações Coletados durante o Procedimento Fiscal que confirmam a Existência do Grupo Econômico de Fato

Processo Trabalhista

Segundo a fiscalização, em pesquisa no site do Tribunal Regional do Trabalho de MG (www.trt3.jus.br), constatou-se reclamatória trabalhista proposta pelo ex-funcionário João Paulo Batista – processo 0010592-76.2017.5.03.0074 (RO) – TRT 3ª Região, em que a testemunha apresentada pela RALUC - Distribuidora de Jornais e Revistas Ltda. -ME informou a existência do referido Grupo Econômico.

Da Exclusão do Simples e Início da Produção de Efeitos

Como exposto no item “GRUPO ECONÔMICO – Receita Bruta Excessiva ao Regime” o valor total anual do faturamento do grupo no ano calendário de 2013 ultrapassou o limite de R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais) previsto no inciso II do art. 3º da Lei Complementar nº 123, de 14/12/2006 (vigente à época dos fatos geradores), persistindo esta situação nos anos de 2014, 2015 e 2016.

Conforme relatado no item “Incompatibilidade entre Massa Salarial X Receita Bruta”, outra situação passível de exclusão ocorreu pois a empresa RALUC tem massa salarial incompatível com sua receita bruta. A despesa com salários supera o valor da sua receita bruta declarada, isto sem lançar mão de outras despesas existentes numa sociedade mercantil.

Assim, de acordo com a Lei Complementar 123/2006, a propositura de exclusão do SIMPLES obedece ao art. 29, incisos I e IX, e art. 31, inciso V, letra “a” da referida Lei.

A planilha “Anexo 3 – Demonstrativo da Receita Bruta Mensal” indica que em agosto de 2013 ocorreu a ultrapassagem de 20% (vinte por cento) da Receita Bruta. Portanto, a exclusão deve se dar a partir de 01/09/2013.

Conclusão e Representação

De acordo com os elementos comprobatórios nos autos, a fiscalização propôs a exclusão da empresa RALUC do Simples Nacional com efeitos a partir de 01/09/2013, nos termos da Lei Complementar 123/2006, e que seja expedido de ofício o Ato Declaratório de Exclusão.

(...)

No Relatório Fiscal do lançamento desses autos (fl. 34 a 44), verifica-se:

II – DAS OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS

2- Contribuição da empresa, inclusive para o financiamento do benefício concedido em razão do grau de incidência da incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho destinadas à Seguridade Social;

3- Os fatos geradores das contribuições lançadas nos Autos de Infração referem-se às remunerações constantes em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informação à Previdência Social – GFIP nº período de janeiro de 2014 a dezembro de 2016 (inclusive o décimo terceiro salário), como se expõe.

4- DETALHAMENTO DOS FATOS GERADORES**4.1- Exclusão do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições – SIMPLES**

(...)

4.2- Para a constatação dos fatos geradores foram examinados os seguintes documentos e elementos, cujas cópias, quando o caso, estão anexadas a este processo fiscal:

o Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e do Tempo de Serviço e Informações a Previdência Social – GFIP extraídos dos Sistemas Internos de Informatização da Receita Federal do Brasil – RFB;

o Informações de folha de pagamento extraídas de arquivos digitais nº formato do Manual de Arquivos Digitais – MANAD, disponibilizado pela empresa mediante Termo de Intimação Fiscal, cujo recibo de entrega encontra-se anexado a este Processo Administrativo Fiscal.

o Guias da Previdência Social – GPS

DA MAJORAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

5- Considerando que a ocorrência do fato gerador aqui indicado ocorreu após entrada em vigor da MP nº 449 de 04/12/2008 (convertida na Lei 11.941 de 27/05/2009), que estipulou novos parâmetros para a aplicação de penalidades por descumprimento de obrigações acessórias e multas relativas a lançamento de ofício, aplicam-se às contribuições previdenciárias as mesmas regras dos demais tributos, incluindo-se a multa de ofício prevista no art. 44 da Lei 9.430 de 27/12/1996, que assim dispõe:

(...)

5.1- Todavia, nos termos do § 2º e caput do artigo 68 da Lei nº 4.502/1964, provando-se no processo circunstâncias qualificativas: sonegação, fraude e conluio, artigos 71, 72 e 73 da mesma Lei, a multa de ofício deverá ser qualificada:

(...)

5.2- Desta forma, como abordado no presente Relatório Fiscal e documentos comprobatórios anexados, a RALUC - Distribuidora de Jornais e Revistas Ltda.- ME montou estrategicamente suas atividades econômicas fracionadas em mais de uma empresa para se beneficiar do tratamento tributário diferenciado, de forma a dividir seu faturamento total como um todo, em subfaturamentos segmentados por setores de um único empreendimento e, com isso, driblar a Lei cogente que estipula o limite pelo faturamento para enquadramento no Regime Especial Unificado de Arrecadação dos Tributos e Contribuições.

5.3- Conforme evidenciado, entende-se que não pode ter ocorrido engano ou qualquer equívoco por parte da autuada. Foi intencional.

A prática ocorreu de forma continuada e em todo o período fiscalizado.

5.4- Com esse procedimento abusivo, que afasta a incidência de contribuições previdenciárias patronais, ficou manifesta e deliberada a atitude dolosa, valendo-se desse subterfúgio para ocultar a real situação econômica do contribuinte de

modo a evitar o montante do imposto devido, deixando com isso de pagar as contribuições devidas.

5.5- Diante do exposto, a multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) a ser aplicada neste fato gerador, por previsão do parágrafo primeiro do artigo 44 da Lei 9.430/1996, com a redação dada pela Lei 11.488/2007, será duplicada pela ocorrência de fatos que se subsumem ao previsto nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964, totalizando a alíquota de 150% (cento e cinquenta por cento).

(...)

6- Alíquotas Aplicadas

6.1- Contribuições patronais:

6.1.1- Contribuição Patronal sobre salários de empregados e remunerações de contribuintes individuais: 20%

6.1.2- A Contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho foi calculada aplicando-se o seguinte critério:

6.1.2.1- Fator Acidentário de Prevenção(FAP) – Empresa Desenquadrada do SIMPLES

6.1.2.2- A partir de 01/2010, em razão do desempenho da empresa em relação à respectiva atividade econômica, passou a ser aplicado sobre a alíquota RAT um multiplicador variável num intervalo de 0,50 a 2,00, denominado Fator Acidentário de Prevenção - FAP, com a finalidade de reduzir a alíquota RAT em até 50% ou aumentá-la em até 100%, conforme dispõe o art. 202-A do Regulamento da Previdência Social (aprovado pelo Decreto 3.048/1999), artigo acrescentado pelo Decreto 6.042, de 12/02/2007, na redação dada pelo Decreto 6.577, de 25/09/08, DOU de 26/09/2008.

6.1.2.3- O produto da alíquota RAT pelo FAP denomina-se RAT AJUSTADO.

6.1.2.4- O FAP por empresa é disponibilizado pelo Ministério da Previdência Social - MPS em Diário Oficial da União e na Internet, com as informações que possibilitam à empresa verificar a correção dos dados utilizados na apuração do seu desempenho.

6.1.2.5- Como o cálculo do FAP dos anos de 2014, 2015 e 2016 não foram efetuados pelo MPS uma vez que a empresa informou indevidamente ser optante pelo Simples, foram adotados os critérios estabelecidos na Resolução MPS/CNPS 1.316, de 31 de maio de 2010, DOU de 14.06.2010, para a atribuição dos valores do FAP para os anos de 2012 a 2014.

(...)

IV – CONSIDERAÇÕES GERAIS e FINAIS

7- Estão sendo arroladas as empresas abaixo relacionadas, componentes do grupo econômico conforme relatado no Ato Declaratório Executivo DRF/BHE nº 044 de 13 de julho de 2018, e à vista do disposto no “art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/91, que diz:

“IX – as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta lei”;

Cientificada a contribuinte, apresentou impugnação (fls. 330 a 405). A responsável Direct Delivery não apresentou impugnação.

Nas razões apresentadas pela contribuinte, tem-se:

Da Ausência de Elementos conformadores de Grupo Econômico

Do Propósito Negocial

Ressalta que as empresas possuem objetos sociais distintos com atuação no mercado de forma independente, com prospecção de clientes, faturamento próprio, e como o ramo da atuação empresarial é relativo a uma atividade econômica específica no mercado, não necessita concentrar tais atividades em apenas uma sociedade empresária, como faz crer a fiscalização. Demonstra tal situação em quadro ilustrativo.

Argumenta que não houve fracionamento de atividade, pois são atividades distintas estruturadas dentro dos limites previstos em Lei, colacionando doutrina a respeito do planejamento tributário.

Acrescenta que o objetivo de economia tributária não pode ser parâmetro para se desconstituir ato ou negócio jurídico validamente realizado e sem quaisquer indícios de simulação ou fraude, sendo que nenhum ato ilegal foi praticado com o objetivo de redução de tributos.

Sustenta que não houve a intenção de simular ou fraudar, pois as demais empresas relacionadas como responsáveis tributárias possuem regime de tributação distinto, recolhendo de forma regular os seus tributos.

Destaca o lapso temporal existente entre o início de cada sociedade, demonstrando que cada empresa desenvolve um tipo de objeto social com mercado próprio e clientela consolidada: a RALUC iniciou suas atividades no final de 2007 assim como sua opção no regime do Simples, a empresa Direct Delivery iniciou suas atividades em 11/2000, ou seja, já estava no mercado cerca de 07 (sete) anos antes de surgir a RALUC, não havendo que se falar em simulação de atividades.

Afirma que a Constituição Federal garante a livre iniciativa e a livre organização econômica e societária, cabendo ao contribuinte realizar seus negócios, gerando renda e empregos.

Discorre sobre o propósito negocial, business purpose da experiência americana, que a legislação nacional tentou incorporar na Medida Provisória nº 685 de 2015,

sem sucesso quando sua conversão para a Lei nº 13.202 de 2005, ao transferir aos contribuintes a responsabilidade em declarar as operações realizadas, envolvendo atos ou negócios jurídicos que acarretassem em supressão, redução ou diferimento de tributo.

Explana sobre o planejamento tributário e planejamento abusivo que deve ser combatido conforme recomendações internacionais, contudo, não houve abusividade no caso da impugnante, pois suas atividades e receita bruta anual auferida estão dentro do limite previsto em Lei, fazendo jus ao regime diferenciado.

Cita o parágrafo único do artigo 116, do Código Tributário Nacional/CTN, que trata da desconsideração de atos ou negócios jurídicos, não ocorrendo no presente caso simulação de negócios, pois a impugnante não ocultou nenhuma informação ao fisco, tampouco o fato gerador, reforçando que a Constituição garante a livre iniciativa econômica e as operações societárias, negócios jurídicos, e outros atos, não podem ser desconsiderados somente por possibilitar uma redução tributária.

Afirma a existência no caso de propósito negocial com o objetivo de otimizar os negócios da empresa, a inexistência de cisão empresarial, pois cada empresa exerce sua atividade própria, tem patrimônios distintos, registros fiscais próprios, direitos e obrigações próprias, o que não foi considerado pela fiscalização.

Transcreve julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais/CARF decidindo ser lícita a segregação de atividades com a finalidade de redução da carga tributária, afastando a simulação e fraude.

Sustenta que houve planejamento tributário lícito, com redução da carga tributária, e a simples criação de uma empresa com objetivo de reduzir a carga tributária, por si só, não caracteriza infração fiscal, tampouco seria suficiente para desconsiderar o negócio realizado com amparo legal.

Transcreve doutrina sobre simulação e julgado do CARF que considerou inexistir simulação quando há cisão parcial para segmentação das atividades da empresa.

Aduz que as provas e elementos produzidos pela fiscalização indicam que não há participação direta e interesse comum das empresas autuadas, a justificar a responsabilização solidária em relação ao crédito tributário lançado.

Invoca o princípio da verdade material para a identificação dos fatos de acordo com a realidade, não bastando a simples verificação documental ou a versão de uma das partes.

Da Inexistência de Responsabilidade Solidária

Transcreve o artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional/CTN e assevera que para a responsabilidade solidária deve existir o interesse jurídico não sendo o interesse econômico capaz de atribuir a solidariedade, como se extrai do relatório fiscal. Acrescenta que a fiscalização não comprovou que a DIRECT Delivery agiu conjuntamente nas relações jurídicas que resultaram nos supostos fatos

geradores, sendo a simples qualidade de empresa integrante de grupo econômico insuficiente para suscitar a responsabilização.

Frisa que a responsabilidade solidária não se presume, devendo ser comprovada, além de que não foi demonstrado qualquer indicio de confusão patrimonial entre as empresas afastando a aplicação do artigo 124 inciso I do CTN, além de ser necessário para a aplicação do artigo 30 inciso IX da Lei nº 8.212/91 a demonstração da unicidade do poder decisório e administrativo entre as sociedades.

Transcreve doutrina e jurisprudência do STJ a respeito.

Não restou comprovado que a impugnante exerce sobre a outra empresa qualquer poder decisório capaz de determinar a prática que ensejou a constituição dos créditos tributários ou ainda qualquer ingerência sobre o cumprimento ou descumprimento das obrigações tributárias. Transcreve jurisprudência do CARF afastando a responsabilidade solidária por ausência de elementos comprobatórios.

Requer o cancelamento da sujeição passiva solidária, pois não comprovado o interesse jurídico na constituição do fato gerador, e subsidiariamente pleiteia a exclusão da empresa Direct Delivery na condição de devedora solidária ao pagamento da multa de ofício, pois de acordo com o artigo 124 inciso I do CTN a responsabilização somente pode alcançar a obrigação tributária principal.

Dos Equívocos no Cálculo da Contribuição Previdenciária Patronal

Sustenta que o auto de infração e o relatório fiscal estão eivados de irregularidades, nº tocante a apuração dos percentuais de RAT/FAP e quanto a base de cálculo das contribuições previdenciárias em que se desconsiderou parcelas de natureza indenizatória inclusive com precedente vinculativo do STJ.

Alega que houve erro na apuração da base de cálculo, uma vez que os valores utilizados como base de cálculo das contribuições diferem dos valores que utilizou em sua folha de salários e informou em GFIP, demonstrando em planilha as diferenças entre a base do lançamento e as apuradas em GFIP, requerendo que sejam refeitos os cálculos.

Dos Riscos Ambientais do Trabalho –RAT e Fator Acidentário de Prevenção -FAP

Discorre sobre a aplicação do Fator Acidentário de Prevenção FAP, alegando que a fiscalização não demonstrou o desempenho da empresa relacionado à sua atividade econômica para fins da majoração ou redução, sendo aplicadas alíquotas do GILRAT em seu patamar mais elevado, assim como o FAP, sem qualquer notícia da ocorrência de acidentes de trabalho na autuada, tampouco de benefícios acidentários a justificar aumento da alíquota.

Argumenta que não ocorreu acidente de trabalho na empresa, não havendo registro de concessão de benefício previdenciário nos sistemas do INSS, destacando que a fiscalização não apresentou elemento de prova neste sentido,

ou seja não se demonstrou o índice de gravidade, frequência e custo para aplicação do FAP. Transcreve jurisprudência e decisões do CARF a respeito da aplicação do artigo 10 da Lei nº 10.666/2003.

Conclui que foi autuada sem considerar o grau de desempenho relativo à segurança do trabalho, implicando em excesso imotivado dos fatores e majoração do GILRAT sem embasamento técnico e legal, requerendo a revisão das variáveis do FAP considerando os índices de gravidade, frequência e de custo, para o ajuste das alíquotas do GILRAT.

Passa a discorrer sobre as rubricas que considera de natureza indenizatória e verbas que não sofrem incidência de contribuições previdenciárias: terço de férias, auxílio doença, aviso prévio indenizado, salário maternidade, horas extras, prêmios, assistência médica e odontológica, diárias para viagem, Participação nos Lucros e Resultados.

Afirma, com esteio no RESP nº 1.230.957/RS, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, que o STJ decidiu pela não incidência de contribuições previdenciárias sobre o terço constitucional de férias, primeiros quinze dias do auxílio doença, aviso prévio indenizado, não podendo ser exigidas contribuições sobre estas rubricas.

De igual forma, por não ter caráter remuneratório afirma que não incidem contribuições previdenciárias sobre o salário maternidade, horas extras, sendo que em relação aos prêmios a Lei nº 8.212/91 alterada pela reforma trabalhista também exclui a incidência de contribuições sobre esta verba, assim como sobre a assistência médica e odontológica, e a Lei nº 13.467/2017 fez previsão de não integração ao salário base das despesas com diárias para viagem, não havendo mais o limitador de 50% , não integrando o salário de contribuição.

Sustenta ainda a não incidência de contribuições sobre verbas pagas a título de Participação nos Lucros e Resultados co fundamento no artigo 28, § 9º, “j” da Lei nº 8.212/91.

Da Compensação dos Valores Recolhidos ao Simples Nacional

Assevera que devem ser compensados os créditos previdenciários apurados com os recolhimentos efetuados no regime do Simples Nacional, pois a Lei Complementar nº 123/2006 permite a compensação com a utilização de créditos para a extinção de débitos para com o mesmo ente federado e relativos ao mesmo tributo, sob pena de bis in idem e bitributação. Cita precedentes do CARF.

Da Multa – Finalidade e Ausência de dolo para sua Majoração

Aduz que a multa deve ser aplicada somente quando não houver outra solução ao caso ou quando a ilicitude do fato for tamanha que não pode ser corrigida de outra forma, não havendo gravidade no caso para aplicação da multa tão severa.

Invoca os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade e a necessidade de anular as multas aplicadas com excesso ou ao menos sua diminuição, para que

haja proporcionalidade entre a norma violada e a consequência jurídica, uma vez demonstrado que possui receita bruta anual dentro dos limites do SIMPLES, lembrando que a Lei nº 9.430/96 limita as multas ao patamar de 20% .

Sustenta que não houve comprovação do dolo específico em fraudar o fisco, pois não há previsão legal para modalidade culposa para os crimes de sonegação fiscal e fraude. Transcreve doutrina e jurisprudência do CARF afastando a majoração da multa.

Acrescenta que a existência de empresas interdependentes não configura esquema de sonegação fiscal ou fraude, pois o planejamento tributário tem respaldo na legislação e jurisprudência do CARF.

Da Representação Interna para Exclusão do Simples Nacional

Discorre sobre os efeitos da interposição de impugnação contra o ato de exclusão do SIMPLES, destacando a Resolução nº 140 de 2018, do Comitê Gestor do Simples Nacional, que estatuiu em seu art. 83, § 3º, que somente se tornará efetivo o ato de exclusão quando a decisão definitiva for desfavorável ao contribuinte.

No mesmo sentido, a Solução de Consulta Interna de nº 18 de 2014 da Coordenação Geral de Tributação/COSIT que manteve a suspensão dos efeitos do ato de exclusão, assim como a jurisprudência dos Tribunais.

Conclui que, apresentada a manifestação de inconformidade contra o ato de exclusão do SIMPLES, é direito do contribuinte sua manutenção no regime simplificado de arrecadação tributária enquanto pendente decisão administrativa definitiva.

Da Produção de Prova Pericial

Requer diligência para nova apuração do crédito tributário lançado, uma vez que as folhas de pagamento apresentadas possuem base de cálculo diversa daquela apontada pela fiscalização, exemplificando com as competências de janeiro e abril de 2015, sendo imprescindível para o deslinde do feito.

Indica contador como assistente técnico, pleiteando a realização de prova pericial contábil ou diligência fiscal, afirmando que os quesitos encontram-se indicados em anexo à impugnação.

Dos Pedidos

Requer o recebimento da impugnação; o acolhimento da preliminar para declarar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário; o reconhecimento da inexistência de grupo econômico e de fragmentação de atividades considerando como planejamento tributário dentro dos limites legais e com propósito comercial; seja afastada a responsabilidade tributária em face da ausência do interesse jurídico comum e caso não acolhido seja a devedora solidária excluída do pagamento da multa ; seja realizado o recálculo do GILRAT e FAP e da base de cálculo para exclusão de verbas indenizatórias e ainda dos valores recolhidos na

sistemática do Simples Nacional; seja declarada a improcedência da multa qualificada ou reduzida a patamares condizentes com o fato apurado; seja mantida a impugnante no regime de tributação simplificado, suspendendo o Ato de Exclusão enquanto perdurar o processo administrativo ; sejam os autos periciados para análise da documentação apresentada pela contribuinte e análise dos cálculos realizados pela fiscalização; seja declarado o excesso de exação quanto a errônea aplicação da base de cálculo, multa e juros.

Protesta pela produção de provas, em especial a pericial com indicação de perito e quesitos, ou que seja determinada diligência/perícia de ofício.

Apresenta quesitos em Anexo único, fls. 405.

Não juntou documentos.

Em 27/08/2018, fls. 406, RALUC Distribuidora de Jornais e Revistas Ltda informa que apesar da observância ao manual do e-processo e a solicitação de juntada de documentos comprobatórios no limite de megas permitido no sistema, não logrou êxito por erro, com a mensagem de 'selecione ao menos um documento'.

Pleiteia a sua intimação para apresentar a documentação via eletrônica, com entrega de pen drive ou outro meio que julgar necessário.

O julgamento foi convertido em diligência (fls. 417 a 422) para apensamento desses autos ao processo que julga a exclusão do Simples Nacional, para averiguar divergência quanto à base de cálculo lançada e para compensação dos valores pagos a título da contribuição no regime do Simples Nacional, nos termos da Súmula CARF nº 76.

Na resposta à diligência (fls. 427 a 429), foi concluído:

Análise e Conclusão da diligência 1) Antes de tudo, temos a informar que anexamos a esta diligência as GFIPs confessadas e as folhas de pagamento do período 01/2014 a 13/2016, período da ação fiscal. Ressaltando que a auditoria fiscal utilizou a BASE DECLARADA- GFIPs.

2) Com relação as competências questionadas pela empresa em referência as divergências elencadas, temos a informar que:

Valores de base lançados pela fiscalização

base FOLHA

01/2015	120.186,30	120.873,33
---------	------------	------------

04/2015	120.529,35	121.219,05
---------	------------	------------

Logo, podemos verificar que não cabe contestação da empresa, pois os valores lançados com base na confissão da GFIP, são inferiores aos valores registrados na folha de pagamento, conforme se verifica no Anexo I – GFIP e Anexo II- FOLHA.

3) Podemos constatar que das 39 competências envolvidas nº lançamento apenas 6 competências os valores da folha de pagamento são ligeiramente inferiores aos valores confessados em GFIP.

4) O lançamento foi efetivado sobre bases consideradas pela empresa, ou seja, sobre os valores declarados e confessados em GFIP. A empresa na GFIP lança a base de cálculo da folha de pagamento, mais a base de cálculo da parte do décimo terceiro tributável, como se pode verificar nas GFIPs anexadas.

Por exemplo, nas competências 06/2015 e 11/2015, ocorre a informação na GFIP pela empresa, que nunca retificou a GFIP e fez alguma demonstração detalhada que havia cometido algum erro.

Sendo assim, vejamos:

06/2015 – base declarada na GFIP – 102.148,29 + 6.544,42 décimo terceiro tributável, totalizando 108.692,71. Informação na folha de pagamento anexada - 94.448,55.

11/2015 - base declarada na Gfip pela empresa – 96.305,25 + 4.715,43 decimo terceiro salário tributável, totalizando 101.020,68. Informação na folha de pagamento anexada – 96.254,29.

Provavelmente a empresa deixou de lançar na folha de pagamento os valores tributáveis de décimo terceiro salário.

5) Sendo assim, informamos que não há que considerar nenhuma retificação nas bases de cálculo consideradas pela fiscalização que se basearam em declarações da própria empresa em Gfip.

6) Estamos direcionando o auto de infração para apensação junto ao processo de exclusão do regime tributário diferenciado, conforme solicitação da DRJ RP.

7) Por outro lado, o órgão julgador estabelece que por força Portaria MF n.277/2018, considerando a súmula 76 do CARF, deverá ser excluído do cálculo devido pelo contribuinte os valores recolhidos a título de CPP previdenciários na DAS. Sendo assim, anexamos a esta informação fiscal uma planilha contendo as bases de cálculo, os valores de contribuição patronal (20%) e os valores relativos à contribuição previdenciária na DAS código 1006.

8) A informação fiscal será disponibilizada para a empresa RALUC, considerando o amplo direito de defesa, para se pronunciar se julgar necessário.

Cientificadas a contribuinte e a responsável sobre a diligência fiscal, apenas RALUC se manifestou, registrando que Direct Delivery também apresentou impugnação administrativa, contudo, nos autos do processo nº 15504.723162/2018-53.

A DRJ julgou procedente em parte a impugnação (fls. 595 a 646), apenas *“retificando-se o crédito tributário exigido em virtude da aplicação da Súmula Vinculante do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais/CARF nº 76, conforme planilha demonstrativa no final deste voto, e manter a responsabilidade solidária atribuída a empresa DIRECT Delivery Ltda”*.

Intimada a contribuinte em 29/09/2021, a contribuinte, em 28/10/2021, apresentou Recurso Voluntário (fls. 651 a 704). Alega:

- (i) Preliminarmente,
 - a. Alega que a responsável Direct Delivery apresentou impugnação no processo nº 5504.723162/2018-53, contudo, que não foi processada devidamente e incluída nesse processo;
 - b. A nulidade da diligência fiscal anteriormente realizada, pois cerceou seu direito de defesa e porque dela não foi intimada a se manifestar, ainda que expressamente consignado na resolução;
 - c. Ausência de preclusão relacionada à juntada de documentos, porquanto tais documentos já constavam dos autos e demonstravam a divergência de bases do lançamento;
 - d. Cerceamento relacionado à não produção da prova pericial;
- (ii) No mérito,
 - a. A irregularidade do ato de exclusão do Simples Nacional, pois não houve formação de grupo econômico;
 - b. Aborda erros na apuração da base de cálculo, no que tange às rubricas salário maternidade, terço de férias, auxílio-doença, hora extras, aviso prévio indenizado, prêmios, assistência médica e odontológica, diárias para viagem e PLR;
 - c. Trata dos erro no cálculo do RAT e do FAP;
 - d. Reafirma a inexistência de grupo econômico de fato;
 - e. Refuta a responsabilidade solidária atribuída à Direct Delivery; e
 - f. Refuta a aplicação da multa qualificada, por não ter sido comprovado dolo.

Por fim, requer a realização de perícia ou diligência para apurar a redução da base de cálculo.

A responsável solidária, intimada em 02/02/2022, apresentou Recurso Voluntário em 03/03/2022 (fls. 716 a 741), alegando: a não configuração de grupo econômico de fato, a ausência de dolo para sua responsabilização solidária e refutando a aplicação da multa qualificada.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Henrique Nimer Chamas**, Relator.

ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário da contribuinte é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade. Portanto, dele conheço em parte. Explico.

Inicialmente, saliento que não serão conhecidas as seguintes alegações do Recurso Voluntário:

- (i) que a responsável Direct Delivery apresentou impugnação no processo nº 5504.723162/2018-53, posto que a contribuinte não tem interesse de agir sobre tal matéria, que estaria reservada à responsável, nos termos da Súmula CARF nº 172);
- (ii) a irresignação quanto à responsabilização da Direct Delivery, nos mesmos termos acima mencionados;
- (iii) irresignações quanto ao Ato de Exclusão do Simples Nacional, tendo em vista que tal matéria é objeto do processo nº 15504.7218142018-15 e nele foi mantido o ADE nº 44/2018.

Com relação ao Recurso Voluntário da responsável solidária, como não foi apresentada impugnação pela parte, não foi instaurado contencioso administrativo em face dela, logo, não deve ser conhecido seu Recurso Voluntário. Ainda, ressalto que não foi alegada qualquer preliminar relacionada à não apresentação de impugnação.

Logo, conheço em parte o Recurso Voluntário da contribuinte, no que diz respeito às preliminares relacionadas à diligência fiscal, não realização de perícia e à preclusão da juntada de provas após a impugnação, e, no mérito, apenas com relação ao erro na base de cálculo do auto de infração, a questão do cálculo do RAT e FAP e a ausência de dolo para qualificação da multa de ofício.

Não conheço o Recurso Voluntário da responsável solidária.

DELIMITAÇÃO DA LIDE

Trata-se de lançamento de contribuições previdenciárias em face da contribuinte, em razão de sua exclusão do Simples Nacional. As matérias a serem enfrentadas são: preliminares relacionadas à diligência fiscal, não realização de perícia e à preclusão da juntada de provas após a impugnação; no mérito, erro na base de cálculo do auto de infração, cálculo do RAT e FAP e a ausência de dolo para qualificação da multa de ofício

PRELIMINARES**NULDADE DA DILIGÊNCIA FISCAL**

A contribuinte suscita a nulidade da diligência fiscal anteriormente realizada, pois não teria sido intimada a se manifestar sobre seu resultado.

Verifico que a alegação não é verídica. A contribuinte foi intimada a se manifestar e assim o fez, conforme atesta o comprovante de intimação (fl. 516) e a petição de fls. 512 a 515.

Logo, não há nulidade a ser reconhecida.

NÃO REALIZAÇÃO DE PERÍCIA

Com relação à nulidade por negativa de realização de perícia, tal preliminar também não deve ser acatada.

A realização de prova pericial ou diligência é prerrogativa do julgador administrativo que, acaso tenha dúvidas que demandem a atuação de especialista, poderá converter o julgamento em diligência.

No caso concreto, dúvidas já existiam e foi realizada diligência no processo.

Ainda, não há que se inverter o ônus da prova. A prova pericial seria válida acaso a contribuinte houvesse comprovado a existência de erros quanto à demonstração do fato gerador e da apuração da base de cálculo, observo, a depender do entendimento do julgador administrativo, que poderá avaliar as provas e julgar, ainda assim, se desnecessária a realização de perícia.

Logo, como no julgamento *a quo* se concluiu pela desnecessidade da perícia, pois substituiria o ônus probatório da interessada, esta foi indeferida.

A decisão é motivada e, então, não atrai qualquer nulidade.

Logo, rejeito a alegação preliminar.

PRECLUSÃO DA JUNTADA DE PROVAS APÓS A IMPUGNAÇÃO

A contribuinte alega a ausência de preclusão relacionada à juntada de documentos, porquanto *“análise documental perpassa pelos documentos que já instruem o processo administrativo, salientando que houve a juntada do resumo da folha de pagamentos e anexadas as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e do Tempo de Serviço e Informações a Previdência Social – GFIP e Informações de folha de pagamento extraídas de arquivos digitais no formato do Manual de Arquivos Digitais – MANAD”*.

A DRJ entendeu que, como a contribuinte não apresentou quaisquer documentos que comprovassem suas alegações, estaria preclusa a possibilidade de juntada de novos documentos.

Ora, tal matéria não é uma nulidade e, a bem da verdade, nada altera o caso concreto.

A contribuinte não produziu provas, não juntou documentos. Na diligência fiscal, de fato, os documentos mencionados no Recurso Voluntário foram acostados aos autos.

Assim, não há qualquer nulidade na decisão de piso e, acaso tais provas contrariem materialmente o lançamento de ofício, poderão ser analisadas como matéria de mérito.

Logo, rejeito a alegação preliminar.

MÉRITO

ERRO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

A contribuinte alega erro na apuração da base de cálculo, no que tange às rubricas salário maternidade, terço de férias, auxílio-doença, hora extras, aviso prévio indenizado, prêmios, assistência médica e odontológica, diárias para viagem e PLR, que deveriam ser excluídas da base de cálculo das contribuições previdenciárias objeto do lançamento de ofício.

Inicialmente, com relação aos supostos erros na apuração das próprias bases de cálculo, em contraste com os valores das folhas de pagamento, saliento que não há qualquer dúvidas quanto à higidez dos lançamentos.

Como mencionado na decisão recorrida:

A defesa alega que houve erro na apuração da base de cálculo, uma vez que os valores utilizados como base de cálculo das contribuições diferem dos valores que utilizou em sua folha de salários e informou em GFIP, demonstrando na planilha abaixo as diferenças entre a base do lançamento e as apuradas em GFIP, requerendo que sejam refeitos os cálculos:

(...)

Sem razão a impugnante.

Apesar de a impugnante alegar existência de divergência entre GFIP e folha de pagamento, a planilha acima considera divergência entre valores declarados em GFIP com a “base de cálculo RFB”.

Comparando-se a base que consta das GFIP acostadas pela fiscalização, fls. 431/439, transcritas no Anexo 1, fls. 43/44, com a base considerada no Demonstrativo de Apuração², fls. 22/23, não há qualquer diferença como aduz a defesa. Confira-se:

(...)

Desta forma, o pedido de revisão de valores não tem base de sustentação, tampouco as demais alegações de erro na base de cálculo, como será visto a seguir.

Quanto ao tratamento jurídico das rubricas terço constitucional de férias, auxílio-doença, salário-maternidade horas extras, aviso prévio indenizado, tem-se:

- (i) Com relação ao terço constitucional de férias, o Tema nº 985 tratou dos seus efeitos na base de cálculo das contribuições previdenciárias:

Tese: É legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias.

(ii) Sobre o auxílio-doença:

PARECER SEI Nº 1446/2021/ME – Trecho da ementa: "[...] Importância paga pelo empregador ao empregado nos 15 primeiros dias anteriores à incapacidade/auxílio-doença (verba). Inexigibilidade das contribuições previdenciárias, a cargo do empregador e do empregado, e inexigibilidade das contribuições destinadas aos terceiros sobre a dita verba. Tema com dispensa de contestar e de recorrer, à luz do que prevê o art. 2º, da Portaria PGFN Nº 502, de 2016, e o art. 19, VI, da Lei nº 10.522, de 2002. [...]".

(iii) Sobre o salário-maternidade, o Tema nº 72 do STF assim dispôs:

Tese: É inconstitucional a incidência de contribuição previdenciária a cargo do empregador sobre o salário maternidade.

(iv) Sobre as horas extra, o Tema nº 687 do STJ definiu:

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

(v) Sobre o aviso prévio indenizado:

Destaca-se o seguinte trecho do item 88 do PARECER SEI Nº 1626/2021/ME:

[...] Aviso prévio indenizado

Resumo: As contribuições previdenciárias, a cargo da empresa e do empregado, e as destinadas aos terceiros não incidem sobre valores pagos a título de aviso prévio indenizado, haja vista sua natureza indenizatória, não integrando a folha de salários ou o salário-de-contribuição.

Observação 1: O REsp nº 1.230.957/RS, julgado em sede de repetitivo, teve como objeto a contribuição previdenciária patronal definida no art. 22, I, da Lei nº 8.212, de 2001. Não obstante, o precedente aplica-se a contribuição adicional descrita no art. 22, §1º, da mesma lei, diante da relação de acessoriedade existente entre ambos. Logo, a dispensa autorizada na Nota PGFN/CRJ/Nº 485/2016 alcança o tributo principal e o seu acessório.

Observação 2: Como o entendimento do repetitivo foi replicado para a contribuição previdenciária do art. 22, II, da Lei nº 10.522, de 2002 (SAT/RAT), e para as contribuições de terceiros, haja vista a identidade de base de cálculo dessas contribuições com a que fora julgada no REsp nº 1.230.957/RS (folha de salários), o Parecer SEI Nº 15147/2020/ME autorizou a dispensa desses tributos. Por consequência, a contribuição adicional do art. 57, §6º, da Lei nº 8.213, de 1991, também encontra-se dispensada, por seguir o acessório a sorte do principal.

Observação 3: É cabível a extensão da ratio decidendi do repetitivo para a contribuição do empregador doméstico, de maneira que a exação elencada no

art. 24, da Lei nº 8.212, de 1991, encontra-se dispensada de impugnação judicial, por força do Parecer SEI Nº 1626/2021/ME.

Observação 4: Embora o repetitivo versasse sobre a contribuição a cargo do empregador, fato é que o STJ (v. REsp nº 1.513.815/PR) projeta esse mesmo entendimento à contribuição do empregado do art. 28, I, da Lei nº 8.212, de 1991, a qual encontra-se contemplada na dispensa autorizada na Nota PGFN/CRJ/Nº 485/2016. A jurisprudência do TST compartilha esse mesmo entendimento, excluindo o aviso prévio indenizado da incidência da contribuição do empregado do art. 28, I, da Lei nº 8.212, de 1991.

É possível a extensão da ratio decidendi desses julgados para alcançar a contribuição do empregado doméstico apontada no art. 28, II, da Lei nº 8.212, de 1991, com esteio no art. 19, §9º, da Lei nº 10.522, de 2002.

Observação 5: O entendimento firmado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.230.957/RS, aplicável à contribuição do empregador, do empregado e das destinadas aos terceiros, não abrange o reflexo do aviso prévio indenizado no 13º salário (gratificação natalina), por possuir natureza remuneratória (isto é, não tem cunho indenizatório), conforme precedentes da própria Corte Superior a seguir: EDcl no AgRg no REsp 1512946/RS; AgRg no REsp nº 1.359.259/SE; AgRg no REsp nº 1.535.343/CE; e AgRg no REsp nº 1.383.613/PR; REsp 1531412/PE.

Precedentes: REsp nº 1.230.957/RS, REsp nº 1.513.815/PR, EDcl no AgInt no REsp 1602619/SE, REsp 1858489/DF e AgInt no REsp 1806871/DF. Tema nº 759 de repercussão geral.

Referência: Nota PGFN/CRJ nº 485/2016, Parecer SEI Nº 15147/2020/ME e Parecer SEI Nº 1626/2021/ME.

- (vi) Com relação aos prêmios, assistência médica e odontológica, diárias para viagem e PLR, podemos destacar os seguintes tratamentos jurídicos:

Tema nº 1.174/STJ:

"As parcelas relativas ao vale-transporte, vale-refeição/alimentação, plano de assistência à saúde (auxílio-saúde, odontológico e farmácia), ao Imposto de Renda retido na fonte (IRRF) dos empregados e à contribuição previdenciária dos empregados, descontadas na folha de pagamento do trabalhador, constituem simples técnica de arrecadação ou de garantia para recebimento do credor, e não modificam o conceito de salário ou de salário contribuição, e, portanto, não modificam a base de cálculo da contribuição previdenciária patronal, do SAT e da contribuição de terceiros."

Tema nº 344 do STF:

"Incide contribuição previdenciária sobre as parcelas pagas a título de participação nos lucros no período que antecede a entrada em vigor da Medida Provisória 794/1994, que regulamentou o art. 7º, XI, da Constituição Federal de 1988."

Ainda, ressalta-se que não há definição vinculativa para as despesas de viagem na jurisprudência pátria.

Contudo, ainda que em parte das alegações, de fato, a contribuinte teria direito à exclusão de algumas rubricas da base de cálculo das contribuições previdenciárias, o que se nota é que em seu Recurso Voluntário, foram veiculadas apenas alegações de cunho *jurídico*, isto é, de aplicação *em tese* da jurisprudência, sem que fossem fornecidos documentos que indicassem o pagamento de tais verbas ou da sua inclusão na base de cálculo dos lançamentos efetuados.

A saber, veja alguns trechos da decisão recorrida:

Desta forma, como o contribuinte não comprovou a inclusão indevida da referida rubrica na base de cálculo das contribuições previdenciárias declaradas em GFIP, nada há que ser alterado.

(...)

No entanto, o contribuinte não comprovou a inclusão indevida da referida rubrica na base de cálculo por ele declarada em GFIP, nada havendo que ser alterado.

Logo, por insuficiência probatória, deve-se negar o pleito recursal.

RAT E FAP – ERROS NO CÁLCULO

Ainda, com relação aos equívocos na base de cálculo apurada com base em declaração GFIP, assevera a decisão recorrida:

Basicamente, a defesa alega erros na base de cálculo do lançamento, tanto no aspecto valorativo, como em relação a verbas que considera de natureza indenizatória e rubricas que a seu ver não sofrem incidência de contribuições previdenciárias e não deveriam compor a base de cálculo do lançamento. São elas: terço de férias, auxílio doença, aviso prévio indenizado, salário maternidade, horas extras, prêmios, assistência médica e odontológica, diárias para viagem, Participação nos Lucros e Resultados.

Em primeiro plano esclareço que o lançamento tomou por base os valores declarados em GFIP pela própria impugnante, de forma que se houve erro na apuração das contribuições devidas este não pode ser imputado à fiscalização, pois a responsabilidade pelo preenchimento e o teor das informações prestadas é do contribuinte, conforme se depreende dos seguintes dispositivos da Legislação de custeio previdenciário:

(...)

A impugnante aponta erros na base de cálculo do lançamento em confronto com as folhas de pagamento apresentadas no decorrer da ação fiscal, não juntadas de início como anexo do relatório fiscal, o que motivou a conversão do julgamento em diligência com a manifestação da fiscalização às fls. 427/430, cujas conclusões transcrevo:

(...)

Após a diligência fiscal, a impugnante não se manifestou a respeito nestes autos.

Desta forma, não tendo a impugnante juntado qualquer prova demonstrando que declarou em GFIP base de incidência indevida, não há como se acatar tais alegações, ainda porque deveria ter retificado as GFIP fazendo constar a base que entende correta.

Com efeito, para que fosse possível efetivar a pleiteada revisão de ofício do lançamento, a impugnante deveria ter demonstrado com base nas folhas analíticas, as diferenças em relação à remuneração dos segurados declaradas em GFIP, não bastando alegar de forma genérica que houve inclusão de diversas rubricas sem identificá-las mês a mês.

Do exposto, não há qualquer alteração a ser feita no lançamento.

Ainda assim, necessário tecer algumas considerações sobre as verbas que a impugnante entende que não devem sofrer incidência de contribuição previdenciária.

Especificamente sobre o RAT e FAP:

A defesa alega que a fiscalização aplicou alíquota do GILRAT em seu patamar mais elevado e ainda não considerou o grau de desempenho relativo à segurança do trabalho, implicando em excesso imotivado dos fatores e majoração do GILRAT sem embasamento técnico e legal, requerendo a revisão das variáveis do FAP considerando os índices de gravidade, frequência e de custo, para o ajuste das alíquotas do GILRAT.

Vejamos.

A contribuição social para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT) encontra-se disciplinada pela Lei nº 8.212/91, em seu art. 22, inciso II, abaixo transcrito:

(...)

O art. 202 do Regulamento da Previdência Social/RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, regulamentou o dispositivo legal acima transcrito, nos seguintes termos:

(...)

Conforme se verifica das GFIP juntadas pela fiscalização, fls. 431/469, a atividade preponderante cadastrada no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica/CNPJ da RALUC é o CNAE código 53.20-2-02 – “Serviços de entrega rápida”. Exemplifico com a competência 01/2016 da GFIP extraída do sistema GFIPWEB:

Empresa	CNPJ	Nº Controle	Competência	FPAS	Código de Recolhimento	Status	Dt Envio
RALUC DISTRIBUIDORA DE JORNAIS E REVISTA	09.192.145/0001-06	0dPojetbyqz0000-2	01/2016	515	115	1 - Exportada	03/02/2016

CÓDIGOS, ALÍQUOTAS E OUTROS DADOS							
Alíquota RAT	0%	Código outras entidades	0000	Opção pelo SIMPLES	2	% Isenção Mantropia	0
FAP	1,00	RAT Ajustado	—	CNAE Preponderante	5320202	Alteração CNAE Preponderante	N
CNAE	5320202	Alteração CNAE-Fiscal	P	Código pgto GPS	2003	Reclamação trab	N
Número processo/ano	0	Vara/UCJ	0	Período Inicial		Período final	

De acordo com o Anexo V, do Regulamento da Previdência Social/RPS na redação dada pelo Decreto nº 6.957/2009, o grau de risco de acidentes do trabalho na referida atividade é considerado grave, correspondendo a uma alíquota de contribuição GILRAT de 3% (três por cento).

E não poderia ser de outra forma, pois como é de conhecimento geral, os índices de acidentalidade nos serviços de entregas e de transporte são elevados, justificando-se a alíquota com atividade de risco grave.

Portanto, as contribuições apuradas no auto de infração ora analisado são decorrentes da simples aplicação da alíquota RAT correspondente à atividade preponderante informada pelo próprio sujeito passivo em GFIP.

Quanto aos argumentos relativos ao FAP – Fator Acidentário de Prevenção, tem-se que a possibilidade de majoração ou redução das alíquotas de contribuição ao SAT/RAT foi prevista no artigo 10 da Lei nº 10.666/03, em função do desempenho da empresa na respectiva atividade econômica, apurada em função de índices de frequência, gravidade e custo, segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional da Previdência Social, que é o órgão competente para tal.

A partir do ano de 2010, as alíquotas RAT passaram a sofrer um ajuste com base em tal fator, cujo índice é atribuído pela Ministério da Previdência Social e divulgado anualmente pelo referido Ministério, mediante publicação no Diário Oficial da União, conforme § 5º do art. 202-A do Regulamento da Previdência Social/RPS, abaixo transcrito:

(...)

No tocante a majoração da alíquota em função do FAP, a fiscalização demonstrou nos itens 6.1.2.1 a 6.1.2.7 do relatório fiscal a aplicação da alíquota RAT e do índice FAP para os anos calendário 2014 a 2016.

Ocorre que ao se declarar como optante do SIMPLES para o período de 2014 a 2016, não houve apuração do RAT que consta com alíquota zero na GFIP, sendo o FAP para empresas optantes igual a 1 (neutro).

Tendo em vista a Exclusão do contribuinte do SIMPLES com efeitos a partir de 09/2013, a fiscalização em seu dever de ofício adotou os critérios estabelecidos na Resolução MPS/CNPS nº 1.316, de 31 de maio de 2010 (DOU de 14.06.2010), para a atribuição dos valores do FAP para os anos de 2012 a 2014, conforme transcrevo do referido normativo:

Resolução MPS/CNPS 1.316, de 31 de maio de 2010.

(...) Empresas Optantes pelo Simples e Entidades Filantrópicas terão, por definição, FAP = 1,0000, ou seja, um FAP neutro.

O FAP é calculado anualmente a partir das informações e cadastros lidos em data específica. Todos os acertos de informações e cadastro ocorridos após o processamento serão considerados, exclusivamente, no processamento seguinte. Ocorrendo problemas de informações e cadastro que impossibilitem o cálculo do FAP para uma empresa, o valor FAP atribuído será igual a 1,0000. Se no processamento anual seguinte do FAP for averiguado problema que impossibilite, novamente, o cálculo do FAP será atribuído valor igual a 1,5000. A partir do terceiro processamento consecutivo com impossibilidade de cálculo do FAP por problemas de informações e cadastro a empresa terá valor FAP atribuído igual a 2,0000. (grifei)

Ao efetuar a correção que impedia o processamento, a empresa terá o seu FAP calculado normalmente no ano seguinte à correção .

Verifica-se, pois, que a fiscalização aplicou a alíquota SAT/GILRAT majorada pelo FAP em conformidade com os normativos legais, não havendo motivos para se revisar a autuação.

Declaro minha concordância com os fundamentos retromencionados, nos termos do artigo 114, §12, inciso I, do RICARF.

Não existem razões para se alterar o lançamento com relação ao FAP, visto que estão em conformidade com as normas legais e infralegais.

A contribuinte, embora alegue a necessidade de se considerar as variáveis do FAP, considerando os indicadores de gravidade, frequência e custo, não as comprova e nem coloca dúvidas sobre o lançamento efetuado.

Por insuficiência probatória, portanto, suas alegações não podem ser acatadas.

MULTA QUALIFICADA

O artigo 44 da Lei 9.430/1996 e suas várias alterações, condicionava a aplicação da multa de 150% aos casos de sonegação, fraude ou conluio definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, isto é, nas hipóteses de conduta qualificada.

A Lei nº 14.689/2023 modificou este cenário e instituiu a multa majorada com duas espécies de qualificação de acordo com a conduta praticada: (i) conduta qualificada (sonegação, fraude ou conluio), multa de 100%; (ii) conduta qualificada com reincidência do sujeito passivo no prazo de dois anos, multa de 150%.

Eis o teor da alteração legislativa

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, 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;

§ 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.

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando:

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

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e

(...)

A modificação supramencionada atrai a aplicação do artigo 106, inciso II, alínea 'c', do CTN, porquanto a lei nova se aplica a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. É o instituto comumente conhecido como retroatividade benigna, veja:

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Assim sendo, o percentual de 150% da referida multa somente se aplicaria no caso de reincidência, ou seja, quando ficar comprovado que o sujeito passivo, no prazo de 2 (dois) anos,

contado do lançamento anterior, incorreu novamente em conduta qualificada por sonegação, fraude ou conluio. Verifica-se, pois, que a lei instituiu uma nova hipótese para imputação da multa de 150%, a reincidência qualificada, a qual não poderia retroagir, nos termos do artigo 104 do CTN.

Ainda assim, para que se aplique então a multa qualificada, mas não decorrente de reincidência, é necessário se comprovar as condutas de sonegação, fraude e conluio, tal como dispostas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964:

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.

A interpretação do texto legal é o suficiente para se identificar os elementos caracterizadores de cada uma das condutas tipificadas: (i) na sonegação, se exige a conduta dolosa visando impedir ou retardar o conhecimento pela autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal ou das condições pessoais de contribuinte que possam afetar o crédito tributário – a ocultação do fato gerador já ocorrido; (ii) a fraude é a conduta dolosa que visa impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, podendo, ainda, excluir ou modificar suas características essenciais, com a finalidade de reduzir o tributo devido ou diferir o seu pagamento – se altera características essenciais ao fato gerador, a fim de obter vantagem econômica; e (iii) conluio é o ajuste doloso entre as pessoas para a prática da sonegação ou da fraude.

A aplicação da multa qualificada é medida de caráter excepcional, devendo-se comprovar as condutas dolosas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Para se subsumir uma conduta à norma que prescreve a qualificação da multa não basta imputar ao contribuinte um mero “*querer praticar*” o ato objeto da infração, pelo contrário, deve-se aferir o elemento subjetivo da conduta, isto é, comprovar que o contribuinte tinha a plena consciência do que estava fazendo e que ante às condições circunstanciais, a conduta é ilícita.

Exige-se, nos três casos, a constatação do dolo como elemento subjetivo da hipótese tipificada. Isso significa que é indispensável à vontade consciente de se praticar a conduta de sonegação, fraude ou conluio.

Salienta-se que a conduta tipificada já era necessária para a aplicação da multa qualificada, antes da alteração da Lei nº 14.689/2023, mas a exigência foi positivada, conforme §1º-C, do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com sua nova redação.

No TVF, a qualificação da multa se deu pela seguinte razão:

5.2- Desta forma, como abordado no presente Relatório Fiscal e documentos comprobatórios anexados, a RALUC - Distribuidora de Jornais e Revistas Ltda.- ME montou estrategicamente suas atividades econômicas fracionadas em mais de uma empresa para se beneficiar do tratamento tributário diferenciado, de forma a dividir seu faturamento total como um todo, em subfaturamentos segmentados por setores de um único empreendimento e, com isso, driblar a Lei cogente que estipula o limite pelo faturamento para enquadramento no Regime Especial Unificado de Arrecadação dos Tributos e Contribuições.

5.3- Conforme evidenciado, entende-se que não pode ter ocorrido engano ou qualquer equívoco por parte da autuada. Foi intencional.

A prática ocorreu de forma continuada e em todo o período fiscalizado.

5.4- Com esse procedimento abusivo, que afasta a incidência de contribuições previdenciárias patronais, ficou manifesta e deliberada a atitude dolosa, valendo-se desse subterfúgio para ocultar a real situação econômica do contribuinte de modo a evitar o montante do imposto devido, deixando com isso de pagar as contribuições devidas.

No caso concreto, os elementos materiais que levaram à exclusão do Simples Nacional apontam para o dolo da contribuinte: segregou suas atividades (o que, a meu ver, não necessariamente é um problema) para se beneficiar do regime simplificado e inflou o número de funcionários na empresa do Simples Nacional para se beneficiar da menor onerosidade das contribuições previdenciárias. Além disso, a empresa do Simples Nacional não tinha receita bruta que fizesse frente às suas obrigações, de modo que seu faturamento não arcava com as despesas de folha.

A situação concreta aponta para o conhecimento da prática, que se mostrou abusiva e incoerente e, portanto, a qualificação da multa deve ser mantida, reduzindo-a somente a 100% em razão da retroatividade benigna supramencionada.

Logo, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para reduzir a multa qualificada a 100%.

Conclusão

Ante ao exposto, conheço parcialmente do Recurso Voluntário da contribuinte, rejeito as preliminares arguidas e, no mérito, **dou-lhe parcial provimento para reduzir o percentual da multa qualificada para 100%.**

ACÓRDÃO 1302-007.994 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 15504.721810/2018-37

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas

DOCUMENTO VALIDADO