



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>15746.720754/2022-57</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2301-011.647 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	12 de agosto de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	TOPSERVICE SERVIÇOS PESSOAIS DE CONTROLE DE ACESSO EIRELI
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2019, 2020

INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS. INCOMPETÊNCIA.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais (Súmula CARF nº 28).

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Ano-calendário: 2019, 2020

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. Por expressa determinação legal, deve a multa ser qualificada quando constatado que o contribuinte agiu com intuito doloso de impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência de fato gerador do IRPF.

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO A 100%.

O inciso VI, §1º, do art. 44 da Lei n. 9.430/96 deve ser aplicado, retroativamente, tratando-se de ato não julgado definitivamente, conforme o art. 106, inciso II, alínea 'c', do CTN.

**ACÓRDÃO**

cordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade e relacionadas à representação fiscal para fins penais, e, na parte conhecida, dar provimento parcial para reduzir a multa de ofício ao percentual de 100%.

Sala de Sessões, em 12 de agosto de 2025.

*Assinado Digitalmente*

**Diogo Cristian Denny** – Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Flavia Lilian Selmer Dias, Andre Barros de Moura (substituto[a] integral), Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Marcelle Rezende Cota, Diogenes de Sousa Ferreira, Diogo Cristian Denny (Presidente).

## RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida:

Trata-se de processo de constituição de crédito tributário em que foram lavrados autos de infração, conforme quadro demonstrativo, relativos às contribuições previdenciárias e sociais devidas no período de 01/01/2019 a 31/12/2020, incidentes sobre as remunerações de segurados empregados e contribuintes individuais. (...)

Do Procedimento Fiscal

Conforme relato da auditoria fiscal, a contribuinte TOPSERVICE SERVIÇOS PESSOAIS DE CONTROLE DE ACESSO EIRELI possui como objeto social, a prestação de serviços de apoio a edifícios em geral, limpeza em prédios e domicílios.

Através de documentos apresentados pelo sujeito passivo e os obtidos juntos aos órgãos públicos (tomadores de serviços da contribuinte), como contratos de prestação de serviços efetivados com o Estado de São Paulo (Documentos Comprobatórios – ANEXO 1) e com base nos extratos, empenhos e aditamentos desses contratos (Documentos Comprobatórios – ANEXO 2), e ainda das declarações disponíveis nos sistema da RFB, a fiscalização constatou que a contribuinte não declarou e recolheu as contribuições previdenciárias e as relativas aos Terceiros (Outras Entidades) incidentes sobre a remuneração paga aos empregados e aos contribuintes individuais, aproveitando-se indevidamente da forma de tributação do Simples Nacional, visto que devido à sua atividade, enquadrava-se no Anexo IV, da LC nº 123/2006, conforme seu art. 18, §5º-C.

Assim, referidas contribuições previdenciárias e sociais não estavam abarcadas pelo regime unificado do Simples Nacional, procedendo ao lançamento fiscal.

Para o ano de 2018, relata que foi apurado por meio de Auto de Infração as contribuições para Terceiros, visto que a empresa embora optante pelo Simples

Nacional, declarou-se como “empresa normal”, deixando de recolher ditas contribuições.

Qualificou a multa de ofício, pois a empresa, reiteradamente, embora tenha ultrapassado a Receita Bruta, declarou em todos os meses como se fosse optante pelo Simples Nacional e, ainda que optante, as contribuições previdenciárias e sociais não estavam abrangidas pelo regime unificado, em decorrência de sua atividade.

Acrescenta na sua motivação que:

Com efeito, a fraude e a sonegação, na medida em que praticadas com a intenção de impedir ilicitamente que se materialize o fato gerador ou que dele tome conhecimento a autoridade administrativa, são efetivadas através da construção de uma fachada, uma simulação cujo propósito é a ocultação do real, sua implementação pretende a transmissão de uma mensagem com o intuito de mascarar a realidade face ao seu receptor. ficando demonstrado o elemento volitivo a dar suporte à figura do dolo.

Houve imputação de responsabilidade solidária ao titular da empresa Sra. CLAUDIA REGINA PIAZZA OLIVEIRA, pelo art. 124, inciso I, cuja motivação da fiscalização, se reproduz: “...fica evidente que o titular da empresa, como único responsável pela empresa, estava ciente do tipo de prestação de serviços realizado por sua empresa, da forma de tributação utilizada pela empresa, dos valores da sua receita bruta e dos valores recolhidos a título de tributos federais e das consequências tributárias pela opção pelo recolhimento indevido e ilegal da parte previdenciária por meio do Simples Nacional”.

A auditoria ressalta ainda que houve confusão patrimonial realizada entre o patrimônio da empresa e a titular, citando:

33.Outro fato que demonstra a responsabilidade solidária da titular Cláudia é a confusão patrimonial realizada entre o patrimônio da empresa e a titular.

34.Por meio da análise dos livros contábeis foram identificados compras e pagamentos efetivados pela empresa, de bens, especificamente, móveis para o apartamento de propriedade da Sra. Cláudia Regina Piazza Oliveira e seu marido Sr. Márcio Aparecido de Oliveira.

Por fim, consta que foi elaborada Representação Fiscal para Fins Penais.

#### Da Impugnação

Ciente da autuação, apresentou impugnação, com os argumentos que são sintetizados neste relatório.

Inicialmente se contrapõe à qualificação da multa, alegando que cabe a comprovação do evidente intuito de fraude, não bastando a mera omissão de receitas, conforme Súmula do CARF.

Acrescenta que o único argumento apresentado pelo Fisco foi a ausência de transmissão da obrigação acessória.

Pelo exposto requer redução da multa aplicada.

Ainda no tema da qualificadora da multa, alega que ainda que se considere devida, possui caráter confiscatório e afronta ao princípio da razoabilidade. Argumenta que embora esteja pendente decisão do STF, com repercussão geral sobre o tema, a Suprema Corte vem decidindo historicamente pelo caráter confiscatório da multa. Traz trecho de ementa de julgado.

Defende que não se configurou crime contra a ordem tributária, motivo da Representação Fiscal para Fins Penais, sendo necessário a comprovação de resultado de prejuízo e que a autuada buscava consciente e intencionalmente o resultado tipificado no direito penal.

Requer seja sua impugnação conhecida e provida.

A decisão de primeira instância manteve por unanimidade o lançamento do crédito tributário exigido, encontrando-se assim ementada:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Ano-calendário: 2019 e 2020

**MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. LANÇAMENTO INCONTROVERSO.**

A impugnação deve trazer os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, bem como os pontos de discordância e provas que possuir, sendo insuficientes alegações genéricas.

Consolida-se administrativamente a matéria não impugnada, assim entendida aquela que não tenha sido expressamente contestada pela impugnante.

**LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA QUALIFICADA. PREVISÃO LEGAL.**

Sempre que restar configurado pelo menos uma das hipóteses qualificadoras de sonegação, fraude ou conluio, a multa de ofício será duplicada.

**MULTA. LEGALIDADE. CARÁTER CONFISCATÓRIO. NÃO OCORRÊNCIA.**

A multa é devida em decorrência de determinação legal, sendo que a vedação ao confisco determinada pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

**REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. APRECIÇÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA. IMPOSSIBILIDADE.**

Não cabe às instâncias administrativas de julgamento a apreciação do mérito de Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP).

Cientificado da decisão de primeira instância em 13/03/2023 (f. 2753), o sujeito passivo interpôs, em 12/04/2023, Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que:

- a) não houve comprovação de sonegação, fraude ou conluio;
- b) invocou a Súmula CARF nº 14, 25 e 181;
- c) questionou os limites da multa em face de discussão judicial;
- d) suscitou a ilegalidade da RFFP.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Diogo Cristian Denny, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo, porém merece ser parcialmente conhecido.

Deveras, não compete a este Conselho se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei ou sobre a Representação Fiscal para Fins Penais, *verbis*:

### Súmula CARF nº 2

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

### Súmula CARF nº 28

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

## MÉRITO

### Da multa aplicada

A multa foi qualificada pela fiscalização sob a seguinte fundamentação:

22.Como já foi relatado, a empresa presta serviços na área de limpeza. Por prestar esse tipo de serviço até poderia ser optante do Simples Nacional, caso não tivesse outro impedimento, como o excesso de Receita Bruta.

23.O excesso de Receita para fins de opção no Simples Nacional foi identificado na contribuinte. Com base no livro Razão de 2018 a empresa obteve Receita Bruta no valor de R\$ 24.181.072,32. Nos anos de 2019 e 2020, com base nas notas fiscais de saída, no valor, respectivamente de R\$ 23.363.153,73 e R\$ 18.358.064,94. Esse

fato será objeto de representação administrativa para fins de processo de exclusão do Simples Nacional.

24. Porém, se optante pelo Simples Nacional, a empresa deveria ter declarado na GFIP e no e-social as contribuições previdenciárias e ter recolhido a contribuição previdenciária com base na Lei nº 8.212/91 em função de executar atividade na área de limpeza de prédios e domicílios (CNAE 8121-4/00).

25. Ocorre que, durante o período fiscalizado, especificamente os anos que foram objeto deste auto de infração, 2019 e 2020, a empresa declarou em GFIP em todos os meses como se fosse optante pelo Simples Nacional, deixando assim de informar e recolher corretamente os fatos geradores das contribuições previdenciárias. Destaca-se, não foi em um ou dois meses, mas sim durante todos os meses de 2019 e 2020, que foi identificado o mesmo fato ilícito.

26. Ante o exposto acima, mais do que qualquer operação isolada, é o seu conjunto, que culminou com os valores lançados neste Auto de Infração com as características capazes de motivar a qualificação da multa.

27. É assente na doutrina e na jurisprudência que os procedimentos tendentes a materializar a fraude lidam, precisamente, com aparências. Com efeito, a fraude e a sonegação, na medida em que praticadas com a intenção de impedir ilicitamente que se materialize o fato gerador ou que dele tome conhecimento a autoridade administrativa, são efetivadas através da construção de uma fachada, uma simulação cujo propósito é a ocultação do real, sua implementação pretende a transmissão de uma mensagem com o intuito de mascarar a realidade face ao seu receptor.

28. Demonstra-se, então, em toda sua clareza, o elemento volitivo requerido para dar suporte à figura do dolo e, por conseguinte, a fraude e sonegação.

Em contraposição ao que foi alegado, a atuação fiscal não se fundamentou exclusivamente no descumprimento de obrigação acessória ou na mera constatação de inadimplemento decorrente da ausência de recolhimento do tributo devido, caracterizada como “omissão de receita”.

A penalidade foi qualificada como multa de ofício, tendo em vista que a empresa, de forma reiterada, mesmo superando o limite de receita bruta, permaneceu no regime unificado de tributação, declarando mensalmente sua condição de optante pelo Simples Nacional. Ademais, ainda que enquadrada nesse regime, as contribuições previdenciárias e sociais incidentes sobre sua atividade não estavam abrangidas pela sistemática unificada.

Dessa forma, a fiscalização evidenciou que a contribuinte atuou de modo deliberado, mediante conduta ativa ou omissiva voltada a simular uma condição jurídica com o intuito de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, pela autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, bem como de sua natureza e de suas circunstâncias materiais.

Observo que uma das formas de ser caracterizado o dolo consiste em analisar, com razoabilidade, a relevância e a reiteração da conduta do contribuinte. Nesse sentido, vejamos excerto do voto proferido no Acórdão 9101-002.240, da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

18. Portanto, a discussão desloca-se para a aferição do que é aceitável/razoável, para fins de convencimento da intenção de agir. E, nesta aferição, são muito importantes critérios de **relevância** (magnitude do que está em jogo) e de **recorrência/reiteração** (repetição ao longo do tempo) da conduta. Por que esses critérios?

18.1. Certamente é natural que se cometam erros até certo ponto e mesmo erros de razoável magnitude e, da mesma forma, é natural que se cometam erros durante um certo lapso de tempo. Não obstante, a medida que crescem a relevância e a duração da prática no tempo; decresce, na mesma medida, a probabilidade de algo ter sido fruto de mero erro (é o que se denomina de inversamente proporcional) e aumenta a probabilidade de ter sido premeditado ou intencional. São duas faces da mesma moeda: num lado está o erro, o equívoco; no outro a intenção (de fazer algo errado ou de deixar de fazer algo certo a que se estava obrigado), a vontade de obtenção de um fim ao se praticar uma conduta.

18.2. A combinação desses critérios também pode ser determinante: pode-se errar pouco durante muito tempo, assim como errar muito num curto espaço de tempo; agora errar muito durante muito tempo é algo que desafia o bom senso do homem comum (e porque não dizer até do homem um pouco fora do desvio padrão).

Por fim, cabe analisar as teses defensivas, trazidas na peça recursal, relacionadas às Súmulas CARF nºs 14, 25 e 181, a ver:

Súmula CARF nº 14

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Súmula CARF nº 181

No âmbito das contribuições previdenciárias, é incabível lançamento por descumprimento de obrigação acessória, relacionada à apresentação de

informações e documentos exigidos, ainda que em meio digital, com fulcro no caput e parágrafos dos artigos 11 e 12, da Lei nº 8.218, de 1991.

É incabível a aplicação da Súmula CARF nº 14, pois não se trata de simples omissão de rendimento, mas, sim, de conduta reiterada, envolvendo infração à legislação e declarações falsas em GFIP.

Relativamente às Súmulas CARF nº 25 e 181, são inaplicáveis pois versam situações jurídicas que divergem da que está em julgamento. Deveras, não se trata de um lançamento efetuado com fulcro em presunção de omissão de receita ou rendimentos, muito menos de um lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória.

#### Retroatividade benigna – redução da multa a 100%

A Lei nº 14.689, de 2023, reduziu a multa qualificada de 150% para 100% (art. 44, § 1º, VI, da Lei nº 9.430/96), nos casos em que não for verificada a reincidência do sujeito passivo.

Nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN a lei nova aplica-se 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.

Portanto, no caso em exame, deve ser aplicada a retroatividade benigna, reduzindo o percentual da multa de ofício para 100%.

#### Conclusão

Ante o exposto, conheço parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações referentes a inconstitucionalidade e relacionada à Representação Fiscal para Fins Penais, e, na parte conhecida, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa de ofício ao limite de 100%.

*Assinado Digitalmente*

**Diogo Cristian Denny**