



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	15868.720031/2019-76
ACÓRDÃO	2302-004.634 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	INSTITUTO EDUCACIONAL PORTINARI LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS PATRONAIS. EMPRESA NÃO OPTANTE DO SIMPLES NACIONAL. INFORMAÇÃO PRESTADA EM GFIP. EXIGIBILIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES.

Comprovado que a pessoa jurídica não se encontrava regularmente enquadrada no regime do Simples Nacional no período de apuração, são devidas as contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais, nos termos da legislação de regência.

DECADÊNCIA. PRESCRIÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Não se reconhece a decadência quando o lançamento é efetuado dentro do prazo previsto no Código Tributário Nacional. Igualmente, não há prescrição enquanto o crédito tributário permanece em discussão na esfera administrativa, antes de sua constituição definitiva.

MULTA QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE E CONLUÍO. MANUTENÇÃO.

Mantém-se a multa qualificada quando os elementos constantes dos autos evidenciam conduta enquadrada nas hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, revelando atuação dolosa destinada a impedir ou retardar o conhecimento, pela Administração Tributária, das circunstâncias relevantes para a correta constituição do crédito tributário.

CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS. INCIDÊNCIA.

As contribuições destinadas a terceiros são devidas quando incidente a mesma base de cálculo das contribuições previdenciárias administradas pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, observada a legislação aplicável.

ALEGAÇÃO DE RECOLHIMENTOS SOB CÓDIGOS DIVERSOS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

Não comprovada a existência de recolhimentos aptos a ensejar compensação ou dedução do crédito tributário lançado, improcede o pedido de abatimento formulado pelo sujeito passivo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário, rejeitar as preliminares de decadência e de prescrição e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, exclusivamente para reduzir a multa de ofício qualificada do percentual de 150% para 100%.

Assinado Digitalmente

Roberto Carvalho Veloso Filho – Relator

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Maria Auxiliadora de Sousa Ramalho Fonseca (substituto[a] integral), Roberto Carvalho Veloso Filho, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Rosimery Brandao Barbosa, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Alfredo Jorge Madeira Rosa, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Maria Auxiliadora de Sousa Ramalho Fonseca.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário(fl.253/269)interposto pelo INSTITUTO EDUCACIONAL PORTINARI LTDA, contra o Acórdão nº 16-91.155(fl.191/206), proferido pela 14ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (DRJ/SPO), que julgou improcedente a impugnação(fl.131/147) apresentada pelo contribuinte.

1.AÇÃO FISCALIZATÓRIA

O procedimento fiscal teve início em 6 de maio de 2019, com a lavratura do Termo de Início de Procedimento Fiscal (TIPF) nº 01. O contribuinte foi intimado a apresentar, no prazo de 20 dias, arquivos digitais das folhas de pagamento no leiaute MANAD, cópias do contrato social, documentos de identificação dos sócios e do profissional contábil, comprovantes de enquadramento no Simples Nacional, além de outras informações.

Em 9 de maio de 2019, foi emitido o TIPF nº 01 Complementar, que ampliou o período fiscalizado para incluir as competências de 01/2014 a 12/2014. A ampliação decorreu de determinação do Senhor Delegado da Receita Federal do Brasil em Araçatuba, após a fiscalização constatar que, embora o contribuinte registrasse nas GFIPs o código 2, optante do Simples Nacional, a página do Simples Nacional não registrava termo de opção para período anterior a janeiro de 2016.

Nesse termo complementar, a fiscalização também intimou o contribuinte a esclarecer a ausência de remuneração pró-labore à sócia administradora Ana Paula de Oliveira no mês de setembro de 2015. Ambos os TIPFs foram encaminhados por via postal, com ciência do contribuinte em 13 de maio de 2019 e 14 de maio de 2019, respectivamente.

Diante do não atendimento integral das intimações iniciais, a fiscalização emitiu sucessivos termos de constatação e reintimação. O Termo de Constatação e Intimação Fiscal (TIF) nº 2019/02, lavrado em 7 de junho de 2019, com ciência postal em 12 de junho de 2019 (AR JT961126619BR), reintimou o contribuinte a apresentar os documentos solicitados, no prazo de 10 dias, registrando que, até aquele momento, apenas haviam sido encaminhados, e ainda assim de forma incompleta, cópia da alteração social de 2004 e instrumento particular de procuração.

Em 17 de junho de 2019, foi lavrado o TIF nº 2019/03, com ciência postal em 25 de junho de 2019, no qual a fiscalização aprofundou a análise das inconsistências detectadas. Esse termo consignou que, na página do Simples Nacional e no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica, não constava pedido de opção ao Simples Nacional no período de 01/07/2007 a 31/12/2015. A fiscalização também identificou que a sócia administradora Ana Paula de Oliveira declarara em sua Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física rendimentos tributáveis recebidos da pessoa jurídica nos valores de R\$ 25.432,25 (ano-calendário 2014) e R\$ 10.521,65 (ano-calendário 2015), montantes divergentes e superiores à remuneração de pró-labore declarada nas GFIPs (R\$ 724,00 mensais em 2014 e R\$ 788,00 mensais em 2015).

O TIF nº 2019/04, emitido em 25 de junho de 2019, com ciência postal em 1º de julho de 2019, revelou a constatação mais grave da auditoria: a receita bruta operacional informada pelo contribuinte era inferior e insuficiente para o pagamento da massa salarial dos trabalhadores. Em 2014, a massa salarial extraída das GFIPs totalizava R\$ 1.744.876,08, enquanto a DIMOF registrava movimentação bancária com crédito de R\$ 7.381.898,56, sem que houvesse declaração de receita bruta operacional compatível. Em 2015, a massa salarial era de R\$ 2.101.734,18 e a receita bruta de serviços informada era de apenas R\$ 928.253,61, valor manifestamente inferior ao necessário para cobrir a folha de pagamento; a DIMOF de 2015 registrava crédito de R\$ 8.794.809,94. Em 2016, já como optante regular do Simples Nacional, a massa salarial atingiu R\$ 2.450.740,05, enquanto a receita bruta declarada no PGDAS foi de apenas R\$ 930.398,46, sendo que a DEFIS do exercício 2017 registrava despesas totais de R\$ 2.912.694,01.

O REFISC, peça central do procedimento fiscalizatório, detalhou que a auditoria foi programada especificamente para verificar a falsidade no enquadramento da empresa como optante do Simples Nacional. A fiscalização demonstrou que a primeira solicitação de ingresso no Simples Nacional foi indeferida em 31/03/2008, por registrar pendências fiscais de débitos junto à RFB e à PGFN, cuja exigibilidade não estava suspensa.

A segunda solicitação, protocolada em 14/01/2016, foi inicialmente indeferida pelos mesmos motivos, mas a empresa regularizou as pendências e, por meio do Despacho Decisório SRRF08-RF/EASIN nº 2094/2018, de 5 de setembro de 2018, proferido no Processo nº 18186.721901/2016-49, teve sua opção deferida com efeitos a partir de 01/01/2016.

A fiscalização concluiu que a conduta do sujeito passivo, em conluio com os profissionais contábeis contemporâneos, Pedro Tomaz dos Santos Filho, , responsável pelo período de 01/2014 a 08/2015, e Antonio Carlos Barbosa, responsável pelo período de 09/2015 a 02/2018, configurava sonegação, fraude e conluio, nos termos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Diante disso, aplicou-se a multa qualificada de 150%, com fundamento no art. 44, inciso I e §1º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, c/c o art. 35-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

O procedimento fiscal foi encerrado com a lavratura de dois autos de infração, ambos em 19 de julho de 2019, consolidados no Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal(fl.120/121).

O primeiro Auto de Infração(fl.53/64), relativo à Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador, constituiu crédito tributário no valor de R\$ 2.307.846,05, composto por: (i) R\$ 769.321,96 de contribuição patronal (código de receita 2141), acrescidos de R\$ 328.501,63 de juros de mora e R\$ 1.153.982,87 de multa proporcional (150%); e (ii) R\$ 19.146,15 de contribuição para financiamento dos riscos ambientais do trabalho, GILRAT/RAT, acrescidos de R\$ 8.174,26 de juros de mora e R\$ 28.719,18 de multa proporcional (150%).

As infrações fiscais apuradas pela fiscalização foram: (i)divergência de contribuição da empresa sobre bases declaradas de empregado com descaracterização do Simples Nacional; (ii)divergência de GILRAT sobre bases declaradas de empregado com descaracterização do Simples Nacional; e(iii) divergência de contribuição da empresa sobre bases declaradas de contribuinte individual com descaracterização do Simples Nacional.

O período abrangido foi de 01/2014 a 12/2015, inclusive 13º salário anual.

O segundo auto de infração(fl.66/82), relativo às Contribuições para Outras Entidades e Fundos, constituiu crédito tributário no valor de R\$ 504.358,86, composto por contribuições destinadas ao SESC (R\$ 57.438,68 de principal, código 2352), INCRA (R\$ 7.658,39 de principal, código 2249), Salário-Educação/FNDE (R\$ 95.731,23 de principal, código 2164) e SEBRAE (R\$ 11.487,61 de principal, código 2369), todas acrescidas de juros de mora e multa proporcional de 150%. As infrações correspondentes foram: INCRA, contribuições devidas; Salário-Educação/FNDE, contribuições devidas; SEBRAE, contribuições devidas; e SESC, contribuições devidas.

Encerrada a exposição do trâmite fiscalizatório, passa-se à transcrição dos trechos do Relatório(fl.84/112) Fiscal da Auditoria Fiscal Previdenciária (REFISC) que delimitam o fato gerador da constituição do crédito tributário objeto dos Autos de Infração em discussão.

I - AUTO DE INFRAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DA EMPRESA E DO EMPREGADOR

DO FATO GERADOR E CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO

O sujeito passivo está sendo autuado a recolher as contribuições previdenciárias patronais proveniente da remuneração aos segurados empregados e contribuintes individuais, apuradas no período de 01/2014 a 12/2015, inclusive 13º salário anual cujas informações constam registradas nas GFIP's – Guias de Recolhimentos do FGTS e Informações a Previdência Social, armazenadas no banco de dados do sistema de conectividade social SEFIP/GFIP. O lançamento de ofício do crédito previdenciário principal, com a aplicação da multa qualificada decorre da constatação deste procedimento fraudulento, agindo em conluio com contabilistas contemporâneos no intuito de sonegar as contribuições sociais, inserindo informação dissimulada no “campo Simples Nacional” com código 2, do programa gerador da SEFIP, impedindo-o de calculá-las, mantendo-se solerte de forma continuada e por longo período, na falsa condição de optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional). O sujeito passivo foi regularmente intimado a esclarecer e comprovar seu enquadramento no Simples Nacional no período anterior a 2016, porém, optou pelo silêncio.

II - AUTO DE INFRAÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PARA OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS.

DO FATO GERADOR E CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO

Com autorização legal e amparo nos arts. 2º e 3º, da Lei nº 11.457, de 16/03/2007, publicada no DOU em 19/03/2007, o sujeito passivo está sendo autuado a recolher as contribuições sociais devidas a outras entidades e fundos, designados Terceiros, proveniente do pagamento dos salários aos seus empregados apurados nas informações registradas nas GFIP's – Guias de Recolhimentos do FGTS e Informações a Previdência Social, armazenadas no banco de dados do sistema de conectividade social SEFIP/GFIP no período de janeiro de 2014 a dezembro de 2015.

Considerando que o objeto social principal tem Código Nacional de Atividade Econômica – CNAE 85.13-9/00 – Ensino Fundamental, seu enquadramento no Fundo de Previdência e Assistência Social – FPAS: é 574-0 (estabelecimento de ensino) da tabela 1 do Anexo I, da Instrução Normativa RFB nº 971 de 13/11/2009, com redação pela IN/RFB nº 1.027, de 22/04/2010 e a contribuição é de 4,5% (quatro inteiros virgula cinco décimos percentuais) devida pela empresa sobre a mesma base de cálculo da remuneração salarial aos empregados apurada no período de 01/2014 a 12/2015 e destinam-se a outras entidades e fundos (Terceiros) identificados pelo código 0099, assim distribuídos:

- a) 2,5% ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – 0001-Salário Educação;
- b) 0,2% ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – 0002-INCRA;
- c) 1,5% ao Serviço Social do Comércio – 0032-SESC (Dec.Lei nº 9.853, de 13/09/1946);
- d) 0,3% ao Serviço Brasileiro de Apoio às Pequenas e Microempresas – 0064-SEBRAE (Lei nº 8.029, de 12/04/1990);

O campo FPAS das GFIP's do período de janeiro de 2014 a dezembro de 2015 foram preenchidas com código incorreto 515 e, indevidamente, transmitidas como se fosse optante do Simples Nacional, sem sê-lo, informando dolosamente esse campo com o código 2, situação em que a desobrigaria do recolhimento das contribuições devidas à outras entidades e fundos, por isso, preencheu adrede o campo de identificação do código de terceiros, com "0000". Em verdade, trata-se de empresa que desenvolve atividade enquadrada com FPAS 574, sujeita ao recolhimento de terceiros (SESC, SEBRAE, FNDE -Salário Educação e INCRA) através do código 0099.

DOS FATOS GERADORES DOS SEGURADOS EMPREGADOS

A base de cálculo da contribuição mensal destinada a outras entidades e fundos, proveniente da remuneração dos segurados empregados foi apurada nas informações registradas das GFIP's do período de janeiro de 2014 a dezembro de 2015.

Os valores extraídos das GFIP's armazenadas no sistema de conectividade social SEFIP/GFIP estão listados nos DEMONSTRATIVOS DA REMUNERAÇÃO BASE DE CÁLCULO DECLARADA EM GFIP > Planilha 1 (ano de 2014) e Planilha 2 (ano de 2015) e fazem parte integrante e inseparável do REFISC – Relatório da Auditoria Fiscal Previdenciária.

2.IMPUGNAÇÃO

Em razão disso, o contribuinte apresentou Impugnação(fl.131/147) arguindo, em primeiro lugar, a decadência e a prescrição do crédito tributário relativo ao ano de 2014, com fundamento no art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional e na Súmula Vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal.

Sustentou que o procedimento fiscal foi instaurado em maio de 2019 e a cientificação ocorreu em 26 de julho de 2019, de modo que já teria transcorrido prazo suficiente para a configuração da decadência e da prescrição quinquenal em relação às competências de 2014.

Em segundo lugar, a impugnante insurgiu-se contra a multa qualificada de 150%, alegando que jamais teve a intenção deliberada de fraudar as obrigações junto ao Fisco, sustentando que a própria Receita Federal, ao conceder o retorno ao Simples Nacional em 2016, não teria vislumbrado ilicitude na conduta. Pleiteou, assim, a redução da multa ao mínimo legal.

Em terceiro lugar, a impugnante requereu a compensação e dedução dos valores que teriam sido recolhidos na forma do Simples Nacional durante o período fiscalizado, sob o argumento de que, embora recolhidos em código diverso do apurado pela fiscalização, tais valores possuiriam a mesma finalidade das contribuições patronais e de terceiros.

3.DECISÃO RECORRIDA

A DRJ, por sua 14ª Turma, em sessão realizada em 5 de dezembro de 2019, julgou a impugnação improcedente, proferindo o Acórdão nº 16-91.155(fl.191/206).

No voto condutor, a DRJ rechaçou a alegação de decadência e prescrição. Quanto à decadência, assentou que, após a edição da Súmula Vinculante nº 8 do STF que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, a matéria passou a ser regida pelo art. 173, inciso I, do CTN, segundo o qual o prazo decadencial de 5 anos conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim, para as competências de janeiro de 2014, o prazo decadencial se iniciou em 1º de janeiro de 2015 e se encerraria em 31 de dezembro de 2019, sendo o lançamento de 19 de julho de 2019 plenamente tempestivo. Quanto à prescrição, a DRJ esclareceu que o art. 174 do CTN estabelece que a ação para cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos contados da data da sua constituição definitiva, que ainda não ocorrera, por estar o crédito em discussão administrativa.

No tocante à multa qualificada, a DRJ considerou que a inserção de informação não verdadeira no programa SEFIP/GFIP perdurou por mais de oito anos, circunstância que afastava a possibilidade de mero equívoco ou erro de preenchimento, configurando conduta fraudulenta, dolosa e em conluio com os contadores. A decisão recorrida manteve a multa de 150% com

fundamento no art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 44, inciso I e §1º, da Lei nº 9.430/1996 e arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Quanto ao pedido de compensação, a DRJ indeferiu-o, após consulta ao sistema GFIP WEB, que demonstrou a inexistência de recolhimentos no código 3333 para o CNPJ no período de 01/2014 a 12/2015, conforme tela reproduzida no voto.

Diante das razões acima delineadas, o Acórdão recorrido restou assim ementado:

CRÉDITO TRIBUTÁRIO PREVIDENCIÁRIO. DECADÊNCIA. INEXISTÊNCIA.

Declarada pelo STF a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, que estabelecia o prazo decenal para constituição dos créditos relativos às contribuições sociais previdenciárias, a matéria passa a ser regida pelo CTN, que determina o prazo de 5 (cinco) anos para a constituição do crédito tributário.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO. INEXISTÊNCIA.

A ação para cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos contados da data da sua constituição definitiva, isto é, somente quando não seja mais possível a discussão a seu respeito, em procedimento administrativo.

FALSIDADE NAS DECLARAÇÕES DO SUJEITO PASSIVO. PRÁTICA REITERADA. NÃO OPTANTE DO SIMPLES NACIONAL.

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 4.502/64.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RECOLHIMENTO. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO

A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições previdenciárias a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados a seu serviço (art.22, I, II e III c/c o art. 28, I e III, todos da Lei de Custeio).

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS.

Em decorrência dos artigos 2º e 3º da Lei nº 11.457/2007 são legítimas as contribuições destinadas a Terceiras Entidades incidentes sobre o salário de contribuição definido pelo art. 28 da Lei 8.212/91.

4.RECURSO VOLUNTÁRIO

Irresignado, o INSTITUTO EDUCACIONAL PORTINARI LTDA interpôs recurso voluntário(fl.s.253/259) em 3 de fevereiro de 2020, protocolado por meio de Solicitação de Juntada de Documentos junto à DERAT/São Paulo e encaminhado ao CARF em 4 de fevereiro de 2020.

O recurso voluntário reitera as teses articuladas na impugnação. Em síntese, a recorrente sustenta: (a) a decadência e prescrição do crédito relativo ao ano de 2014, invocando os artigos 173 e 174 do CTN e a Súmula Vinculante nº 8 do STF; (b) a redução da multa qualificada ao percentual mínimo legal, sob o argumento de ausência de dolo, fraude ou conluio, enfatizando que o deferimento do Simples Nacional pela própria Receita Federal em 2016 demonstraria a boa-fé da empresa; e (c) a compensação e dedução de valores que alega ter recolhido na forma do Simples Nacional no mesmo período fiscalizado.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Roberto Carvalho Veloso Filho**, relator.

1.DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

O recurso voluntário preenche os requisitos de admissibilidade e deve ser conhecido.

2.PRELIMINAR DE DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO

A recorrente sustenta que o crédito tributário relativo às competências do ano de 2014 estaria fulminado pela decadência e pela prescrição, invocando, para tanto, a aplicação dos artigos 173 e 174 do Código Tributário Nacional e a Súmula Vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal.

Não lhe assiste razão.

A Súmula Vinculante nº 8 do STF declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que estabeleciam o prazo decenal para a constituição e

a cobrança dos créditos relativos às contribuições sociais previdenciárias. Com a edição desse enunciado vinculante, a matéria passou a ser regida exclusivamente pelas disposições do Código Tributário Nacional, restaurando-se o prazo decadencial quinquenal para a constituição do crédito tributário previdenciário.

A Suprema Corte, ao editar a Súmula Vinculante nº 8, reconheceu que os prazos de decadência e prescrição em matéria tributária constituem normas gerais de Direito Tributário, cuja disciplina compete à lei complementar, nos termos do art. 146, inciso III, alínea b, da Constituição Federal, sendo vedado à lei ordinária dispor sobre a matéria.

O efeito vinculante do enunciado sumular impõe a todos os órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, a observância dos prazos estabelecidos no CTN.

O prazo decadencial aplicável ao caso concreto é o do art. 173, inciso I, do CTN. Referido dispositivo estabelece que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No caso dos autos, as competências questionadas referem-se ao período de janeiro de 2014 a dezembro de 2014, inclusive o 13º salário. Para os fatos geradores ocorridos em janeiro de 2014, o lançamento poderia ter sido efetuado já naquele mês. Aplicando-se a regra do art. 173, inciso I, do CTN, o prazo decadencial iniciou-se em 1º de janeiro de 2015, primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, e se encerraria em 31 de dezembro de 2019. O lançamento foi efetuado em 19 de julho de 2019 (fls. 53 e 66), com ciência ao sujeito passivo em 26 de julho de 2019, ou seja, dentro do prazo decadencial quinquenal, que sequer se aproximava do termo final.

O mesmo raciocínio aplica-se às competências de fevereiro a dezembro de 2014. Para a competência de dezembro de 2014, por exemplo, o lançamento poderia ter sido efetuado naquele mês e o prazo decadencial, nos termos do art. 173, inciso I, do CTN, iniciou-se em 1º de janeiro de 2015 e findaria em 31 de dezembro de 2019. Logo, todo o período fiscalizado estava plenamente alcançável pela atividade de constituição do crédito tributário quando da lavratura dos autos de infração.

Impõe-se registrar, ademais, que não se aplica ao caso o prazo do art. 150, §4º, do CTN, que estabelece a contagem do prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, porquanto o próprio §4º ressalva expressamente as hipóteses de dolo, fraude ou simulação. Constatada a conduta dolosa do contribuinte, como amplamente demonstrado pela fiscalização e que será objeto de análise no mérito deste voto, a regra decadencial aplicável é a do art. 173, inciso I, do CTN, e não a do art. 150, §4º.

No tocante à alegação de prescrição, a confusão conceitual da recorrente é evidente. A decadência diz respeito à perda do direito de constituir o crédito tributário pelo

lançamento e rege-se, no caso, pelo art. 173 do CTN. Já a prescrição refere-se à perda do direito de ajuizar a ação de cobrança do crédito já definitivamente constituído e é regulada pelo art. 174 do CTN, que estabelece o prazo de 5 anos contados da constituição definitiva do crédito tributário.

No presente caso, o crédito tributário encontra-se em fase de discussão administrativa, pendente de julgamento do recurso voluntário por este Colegiado. Não há, portanto, constituição definitiva do crédito, que somente ocorrerá com o trânsito em julgado administrativo, razão pela qual o prazo prescricional sequer se iniciou.

A pretensão da recorrente de ver reconhecida a prescrição em relação a crédito ainda em discussão é juridicamente inviável, pois equivaleria a extinguir a exigibilidade antes mesmo de sua definitiva constituição.

O lançamento das competências de janeiro de 2014 a dezembro de 2014, inclusive 13º salário, efetuado em 19 de julho de 2019, é plenamente tempestivo, pois observou o prazo quinquenal do art. 173, inciso I, do CTN, iniciado em 1º de janeiro de 2015 e com termo final em 31 de dezembro de 2019. A prescrição, por sua vez, não se iniciou, diante da ausência de constituição definitiva do crédito tributário, que ainda se encontra em discussão na esfera administrativa.

Em conclusão, a preliminar de decadência e prescrição deve ser rejeitada em sua integralidade.

2.MÉRITO

2.1 PEDIDO DE COMPENSAÇÃO E DEDUÇÃO

A recorrente pleiteia, ainda, a compensação e dedução dos valores que alega ter recolhido na forma do Simples Nacional durante o período fiscalizado, sustentando que tais recolhimentos, embora efetuados em código diverso do apurado pela fiscalização, teriam a mesma finalidade das contribuições exigidas nos autos de infração.

O pedido não merece acolhimento.

A questão probatória é decisiva para o deslinde desta tese. Nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, a impugnação deve mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. O ônus da prova quanto a fatos extintivos, modificativos ou impeditivos do direito da Fazenda Pública incumbe ao contribuinte, conforme a regra geral de distribuição do ônus probatório. O art. 373, inciso II, do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, estabelece que compete ao réu a prova quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. No caso, a existência de recolhimentos que pudessem ser compensados ou deduzidos do crédito lançado constitui fato modificativo ou extintivo cuja prova incumbia à recorrente.

A recorrente, contudo, limitou-se a alegações genéricas, sem produzir qualquer prova documental dos supostos recolhimentos. Não indicou quais recolhimentos teriam sido efetuados, em que datas, por quais valores, nem em que código de receita. A mera alegação, desacompanhada de comprovação documental, é insuficiente para elidir a exigência fiscal regularmente constituída.

A DRJ, por seu turno, realizou consulta ao sistema GFIP WEB e constatou que, no período de janeiro de 2014 a dezembro de 2015, não houve qualquer recolhimento no código 3333 (Simples Nacional) para o CNPJ do contribuinte, conforme tela reproduzida no voto condutor do acórdão recorrido. Essa constatação é corroborada pela fiscalização, que já verificara a ausência de recolhimentos no Simples Nacional durante o período fiscalizado. Se a empresa não recolheu valores sob o código do Simples Nacional, não há o que compensar ou deduzir.

Ainda que a recorrente pretendesse compensar recolhimentos efetuados em outros códigos de receita, seria necessário demonstrar que tais recolhimentos corresponderam, materialmente, ao pagamento das contribuições ora exigidas, o que não ocorreu. A inserção do código 2 na GFIP impedia precisamente o cálculo e o recolhimento das contribuições patronais e de terceiros, de modo que, por definição, não poderia haver recolhimento dessas exações no período.

Dessa forma, o pedido de compensação e dedução deve ser integralmente indeferido, por absoluta ausência de prova dos recolhimentos alegados, ônus que incumbia à recorrente e do qual não se desincumbiu.

2.2 APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

A recorrente insurge-se contra a multa qualificada de 150% aplicada pela fiscalização, sustentando que jamais teve a intenção deliberada de fraudar as obrigações junto ao Fisco e que o deferimento do Simples Nacional pela própria Receita Federal do Brasil em 2016 demonstraria sua boa-fé. Requer, assim, a redução da penalidade ao percentual mínimo legal.

A insurgência não merece acolhimento.

A conduta do sujeito passivo, exaustivamente documentada nos autos, revela um quadro de dolo, fraude e conluio que transcende o mero inadimplemento ou o erro de preenchimento de obrigação acessória, justificando plenamente a exasperação da penalidade.

O núcleo da conduta fraudulenta reside na inserção reiterada e continuada do código 2, correspondente à condição de optante do Simples Nacional, no campo próprio do programa SEFIP, gerador das GFIPs, durante todo o período de janeiro de 2014 a dezembro de 2015.

Essa conduta, todavia, não constituiu um fato isolado ou pontual: a fiscalização demonstrou que a prática remontava a 2008, ano em que a empresa teve sua primeira solicitação de ingresso no Simples Nacional indeferida em 31 de março de 2008, por registrar pendências fiscais de débitos junto à RFB e à PGFN, cuja exigibilidade não estava suspensa.

A partir desse indeferimento, que demonstrava de forma inequívoca que a empresa não ostentava a condição de optante do Simples Nacional, o sujeito passivo, em vez de regularizar sua situação fiscal e passar a recolher as contribuições devidas no regime geral, optou por manter a inserção fraudulenta do código 2 nas GFIPs, impedindo o programa SEFIP de calcular as contribuições previdenciárias patronais e as contribuições destinadas a terceiros, cujas alíquotas totalizavam, respectivamente, 20% sobre a folha de salários e 4,5% para as entidades e fundos (SESC, SEBRAE, INCRA e Salário-Educação).

Essa conduta perdurou ininterruptamente de 2008 até dezembro de 2015, ou seja, por aproximadamente oito anos, somente sendo interrompida quando a empresa, em 14 de janeiro de 2016, protocolou nova solicitação de ingresso no Simples Nacional (nº 00.07.56.01.97), a qual, após a regularização das pendências fiscais, foi deferida com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016, pelo Despacho Decisório SRRF08-RF/EASIN nº 2094/2018, de 5 de setembro de 2018, proferido no Processo nº 18186.721901/2016-49.

A duração prolongada da conduta fraudulenta, por si só, já afasta a tese de mero equívoco ou erro de preenchimento. Não é crível que uma empresa que explora atividade econômica regular, estabelecimento de ensino fundamental, com dezenas de empregados e massa salarial anual superior a R\$ 1,7 milhão em 2014 e R\$ 2,1 milhões em 2015, assessorada por profissionais contábeis, mantivesse por quase uma década a inserção de um código incorreto no campo mais sensível da GFIP sem ter plena consciência da irregularidade.

A contradição deliberada na conduta do contribuinte é evidenciada por outro elemento fundamental apurado pela fiscalização: enquanto nas GFIPs a empresa se apresentava como optante do Simples Nacional, simultaneamente transmitia ao SPED a ECF como optante pela tributação com base no lucro presumido.

Mais revelador ainda é o fato de que essa ECF era transmitida com os campos zerados, sem qualquer informação operacional, e que as Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais continham valores de IRPJ e CSLL calculados sob o regime do lucro presumido.

Essa duplicidade de comportamentos, optante do Simples Nacional na GFIP, mas tributada pelo lucro presumido na ECF e na DCTF, demonstra que a empresa tinha pleno conhecimento de que não era optante do Simples Nacional, mas deliberadamente inseria o código 2 na GFIP com o único propósito de impedir o cálculo das contribuições previdenciárias patronais e de terceiros, reduzindo artificialmente a zero o valor a recolher. Não há outra explicação plausível para a adoção de regimes fiscais incompatíveis entre si, senão a vontade consciente de se eximir do pagamento das contribuições devidas.

O dolo específico do contribuinte manifesta-se, ainda, na circunstância de que a inserção do código 2 não produzia qualquer benefício econômico legítimo, pois a empresa não era optante do Simples Nacional e, portanto, não poderia usufruir das vantagens desse regime.

O único efeito prático da conduta era impedir a geração dos valores devidos a título de contribuição patronal e de terceiros, que o programa SEFIP, ao identificar o código 2,

simplesmente deixava de calcular. A redução do valor a recolher de patamares superiores a R\$ 60 mil mensais para zero não pode ser considerada mero erro de preenchimento: é, inequivocamente, conduta dolosa orientada à sonegação fiscal.

A caracterização do conluio também está suficientemente demonstrada nos autos. A fiscalização identificou que dois profissionais contábeis distintos, Pedro Tomaz dos Santos Filho (responsável pelo período de janeiro de 2014 a agosto de 2015) e Antonio Carlos Barbosa (responsável pelo período de setembro de 2015 a fevereiro de 2018), vinculados a empresas contábeis diversas (AJUSTE Assessoria Contábil S/C Ltda. e B.W. Assessoria Contábil e Recursos Humanos Ltda., respectivamente), mantiveram exatamente o mesmo *modus operandi* fraudulento: a inserção do código 2 no campo do Simples Nacional da GFIP, combinada com o envio de ECF como optante do lucro presumido com campos zerados.

Os fatos descritos subsumem-se com precisão aos tipos definidos na Lei nº 4.502/1964. A conduta configura sonegação (art. 71), por consistir em ação dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal e das condições pessoais do contribuinte suscetíveis de afetar o crédito tributário.

As consequências da conduta fraudulenta foram concretas e de extrema gravidade. A fiscalização demonstrou, de forma incontestada, que a massa salarial extraída das GFIPs era muito superior à receita bruta declarada pelo contribuinte. Em 2014, a massa salarial totalizou R\$ 1.744.876,08, sem que houvesse qualquer declaração de receita bruta operacional compatível, enquanto a DIMOF registrava movimentação bancária com crédito de R\$ 7.381.898,56. Em 2015, a massa salarial era de R\$ 2.101.734,18, ao passo que a receita bruta de serviços informada no PGDAS de 2016 era de apenas R\$ 928.253,61, valor manifestamente insuficiente para cobrir a folha de pagamento; a DIMOF de 2015 registrava crédito de R\$ 8.794.809,94.

Outro elemento que corrobora a materialidade da fraude é a constatação, pela DRJ, de que não houve recolhimentos no código 3333 (Simples Nacional) durante o período fiscalizado, conforme consulta ao sistema GFIP WEB cuja tela foi reproduzida no voto condutor do acórdão recorrido. Ora, se a empresa se apresentava como optante do Simples Nacional nas GFIPs, seria de se esperar que houvesse algum recolhimento nesse código, ainda que em valor reduzido. A ausência absoluta de recolhimentos no código 3333 demonstra que a inserção do código 2 na GFIP não correspondia a uma crença sincera na condição de optante, mas sim a uma manobra ardilosa destinada exclusivamente a zerar as contribuições devidas.

A aplicação da multa qualificada de 150% está em conformidade com a legislação de regência. O art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 determina que, nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições previdenciárias e às contribuições devidas a terceiros, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Por sua vez, o art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996 estabelece a multa de 75% nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, e o §1º do mesmo artigo determina a

duplicação desse percentual nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, precisamente a hipótese dos autos.

A multa de 150% está, portanto, dentro do limite constitucional estabelecido pelo STF e é proporcional à gravidade da conduta do contribuinte, que, como demonstrado, agiu com dolo, fraude e conluio, de forma reiterada e continuada, por período superior a oito anos, causando prejuízo aos cofres públicos superior a R\$ 2,8 milhões em principal, multa e juros.

O precedente colacionado, embora verse sobre hipótese em que a Corte de origem afastou a multa qualificada por entender configurado mero erro de preenchimento, não guarda similitude fática com o caso dos autos. Ao revés, o referido julgado reforça a premissa de que a qualificação da multa exige a demonstração de dolo específico, demonstração que, no presente caso, foi realizada de forma exaustiva pela fiscalização, como se procurou demonstrar nesta fundamentação. Aqui, ao contrário do que ocorreu no precedente do STJ, não se está diante de erro de preenchimento: a inserção do código 2 na GFIP não foi um equívoco isolado, mas uma prática reiterada, mantida por quase uma década, com pleno conhecimento da condição de não optante, e com o propósito deliberado de impedir o cálculo das contribuições devidas. O dolo específico está amplamente comprovado, e não demanda reexame de provas, as provas são incontestas e apontam univocamente para a conduta fraudulenta.

Por fim, o argumento da recorrente de que o deferimento do Simples Nacional em 2016 demonstraria sua boa-fé é contraditório e juridicamente insustentável. O deferimento com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016 justamente confirma que, no período, a empresa não era optante do regime especial. Se a empresa já fosse optante desde 2008, como fazia crer a inserção do código 2 nas GFIPs, não teria sido necessário protocolar novo pedido de ingresso em 2016, nem teria a RFB proferido despacho decisório deferindo a opção apenas a partir daquela data. O próprio ato administrativo de deferimento, ao fixar a produção de efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016, constitui prova de que, antes disso, a empresa estava submetida ao regime geral de tributação, com todas as obrigações dele decorrentes.

Em conclusão, a multa qualificada de 150% deve ser integralmente mantida, por estar amparada em farta prova documental da conduta dolosa, fraudulenta e em conluio do sujeito passivo, encontrando fundamento legal no art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 44, inciso I e §1º, da Lei nº 9.430/1996, e nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, e por se situar dentro do limite constitucional fixado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Tema 863 da Repercussão Geral.

Quanto à aplicação da alíquota de 150%, cabe observar a Lei nº 14.689, de 2- de setembro de 2023, norma superveniente à data de interposição do recurso voluntário, a qual deu nova redação ao art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996:

§ 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.

Quando não há comprovação da reincidência do sujeito passivo, a novel legislação limitou a multa qualificada, fixada no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, ao patamar de 100%, ante o antigo percentual de 150%.

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

Destarte, impõe-se a redução da multa de ofício no auto de infração lavrado ao percentual de 100%.

3.CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares de decadência e de prescrição e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, exclusivamente para reduzir a multa de ofício qualificada do percentual de 150% para 100%.

Assinado Digitalmente

Roberto Carvalho Veloso Filho