



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15940.720099/2013-40  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9202-010.758 – CSRF / 2ª Turma**  
**Sessão de** 27 de junho de 2023  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** CAPEZIO DO BRASIL CONFECÇÃO LTDA - ME

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

MULTA QUALIFICADA. CARACTERIZAÇÃO DO DOLO PARA FINS TRIBUTÁRIOS. NÃO OCORRÊNCIA.

Para que possa ser aplicada a penalidade qualificada no artigo 44, inciso I, e § 1, da Lei nº 9.430/96, a autoridade lançadora deve coligar aos autos elementos comprobatórios de que a conduta do sujeito passivo está inserida nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, tal qual descrito nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mauricio Nogueira Righetti, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Mario Hermes Soares Campos, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Regis Xavier Holanda (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9202-010.758 - CSRF/2ª Turma  
Processo nº 15940.720099/2013-40

## Relatório

Trata-se de ação fiscal que ensejou a lavratura dos seguintes autos de infração:

Processo	Debcad	Espécie	Situação
15940.720.099/2013-40	51.039.113-3	Obrigação Principal – Empresa	Recurso Especial
	51.039.114-1	Obrigação Principal – Segurados	
	51.039.115-0	Obrigação Principal – Terceiros	
15940.720.100/2013-36	51.039.116-8	Obrigação Acessória – CFL 78	Ac. 2401-010.001 (definitivo)
15940.720.101/2013-81	51.047.026-2	Obrigação Acessória – CFL 38	Ac. 2401-009.999 (definitivo)
15940.720.102/2013-25	51.047.025-4	Obrigação Acessória – CFL 30	Ac. 2401-010.000 (definitivo)

O presente processo trata dos seguintes lançamentos:

- **Auto de Infração, Debcad 51.039.113-3** – exigência de contribuições previdenciárias (patronal), incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados a título de (Salário Base, Hora Extra, Férias, 1/3 de Férias, Décimo Terceiro Salário, Décimo Terceiro Salário na Rescisão, Saldo de Salário, Salário Maternidade, Adicional Noturno e DSR Extras) e de contribuintes individuais.

- **Auto de Infração, Debcad 51.039.114-1** – exigência de contribuições previdenciárias (parte segurados), incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados a título de (Salário Base, Hora Extra, Férias, 1/3 de Férias, Décimo Terceiro Salário, Décimo Terceiro Salário na Rescisão, Saldo de Salário, Salário Maternidade, Adicional Noturno e DSR Extras) e de contribuintes individuais.

- **Auto de Infração, Debcad 51.039.115-0** – exigência de contribuições destinadas a outras entidades e fundos (terceiros), incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados a título de (Salário Base, Hora Extra, Férias, 1/3 de Férias, Décimo Terceiro Salário, Décimo Terceiro Salário na Rescisão, Saldo de Salário, Salário Maternidade, Adicional Noturno e DSR Extras).

Em primeira instância, a Impugnação foi considerada improcedente conforme a seguinte ementa:

PRELIMINAR DE NULIDADE. COMPETÊNCIA PARA FIGURAR NO PÓLO ATIVO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil as atividades relativas à tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais, tanto as previdenciárias quanto aquelas destinadas às outras entidades ou fundos.

Inexiste cerceamento ao exercício da defesa quando todas as peças processuais são suficientes para delimitar a matéria tributável, identificar o sujeito passivo, a ocorrência do fato gerador e a imputação da multa, abrindo-se regular prazo para impugnação.

É na impugnação aos lançamentos fiscais dentro dos prazos regulamentares que se exerce o direito ao contraditório e à ampla defesa.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LEGALIDADE.  
CONSTITUCIONALIDADE. SAT. CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.  
INCRA/SESI/SENAI/SEBRAE/FNDE.

Escapa do âmbito administrativo o afastamento de dispositivos legais em plena vigência por força de arguição de ilegalidades ou inconstitucionalidade. Todas as contribuições aqui lançadas - notadamente aquelas devidas pela empresa à Seguridade Social decorrente do Seguro Acidente do Trabalho e da remuneração de segurados contribuintes individuais, bem como aquelas destinadas às outras entidades ou fundos - encontram supedâneo legal em conformidade com o anexo de fundamentos legais do débito, peça integrante da autuação fiscal.

As contribuições sociais devidas às outras entidades ou fundos, ditas 'terceiros' são determinadas pelo enquadramento do contribuinte no código do FPAS que corresponda à sua atividade econômica adequada.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DESVINCULAÇÃO.

As decisões judiciais e administrativas somente vinculam os julgadores de 1ª instância nas situações expressamente previstas na legislação..

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Considera-se salário-de-contribuição as verbas pagas a qualquer título durante o mês destinadas a retribuir o trabalho do segurado, salvo aquelas dispostas em relação exaustiva pela legislação de regência.

ACRÉSCIMOS LEGAIS. JUROS. MULTA. LEGALIDADE. OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. RELEVAÇÃO DA MULTA. IMPOSSIBILIDADE.

Consectários legais cobrados nas formas da legislação de regência possuem respaldo legal e não podem ser afastados no âmbito da Administração Tributária sob o argumento de ferimento a princípios constitucionais tributários.

Possui respaldo legal a utilização da taxa SELIC para fixação dos juros moratórios em créditos tributários recolhidos com atraso aos cofres públicos.

Na ocorrência da circunstância dolosa de sonegação é pertinente a imputação da multa de ofício em patamares agravados (duplicada).

Não há hipótese legal para relevar ou mitigar multa moratória ou punitiva regularmente constituída.

Inconformada, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, julgado em sessão plenária de 07/10/2021, prolatando-se o Acórdão nº 2401-009.998 (e-fls. 339 a 352), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

**NULIDADE. COMPETÊNCIA DA RECEITA FEDERAL PARA FISCALIZAR CONTRIBUIÇÕES.**

Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil as atividades relativas à tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais, tanto as previdenciárias quanto aquelas destinadas às outras entidades ou fundos.

**CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.**

Descabida a arguição de cerceamento do direito de defesa, quando presentes nos autos todos os elementos necessários à perfeita compreensão das razões de fato e de direito que fundamentaram o lançamento de ofício.

**CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. FASE PROCEDIMENTAL. CARÁTER INQUISITÓRIO.**

No processo administrativo fiscal, é a impugnação que instaura a fase propriamente litigiosa ou processual, não encontrando amparo jurídico a alegação de cerceamento do direito de defesa ou de inobservância ao devido processo legal, durante o procedimento administrativo de fiscalização, que tem caráter meramente inquisitório.

**VERBAS ESTRANHAS AO LANÇAMENTO. FALTA DE INTERESSE DE AGIR.**

Não há interesse de agir quando as verbas sequer foram objeto do lançamento.

**HORA EXTRA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA. RECURSO REPETITIVO STJ. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.**

O Superior Tribunal de Justiça firmou a tese que "As horas extras e seu respectivo adicional constituem verbas de natureza remuneratória, razão pela qual se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária." (Tema n.º 687) nos autos do REsp n.º 1.358.281, julgado sob a indumentária do artigo 543C, do CPC/1973, o qual é de observância obrigatória por este Colegiado nos termos do artigo 62, § 2º, do Anexo II ao RICARF.

**SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. FÉRIAS.**

A importância paga, devida ou creditada aos segurados empregados a título de férias integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por não constar em Lei dentre as hipóteses de exclusão do salário de contribuição.

**DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO REFLEXO AO AVISO-PRÉVIO INDENIZADO. INCIDÊNCIA.**

Apesar de não incidir contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de aviso prévio indenizado, por não se tratar de verba salarial, relativamente à incidência da exação sobre o décimo terceiro salário proporcional no aviso prévio indenizado, integra o salário de contribuição para fins de incidência de contribuição previdenciária o reflexo do décimo terceiro salário sobre o aviso prévio, por possuir natureza remuneratória.

**CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS SOBRE SALÁRIO-MATERNIDADE. RE N.º 576.967 REPERCUSSÃO GERAL.**

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

**INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO. MATÉRIA SUMULADA. SÚMULA CARF N.º 2**

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

AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA DO CONTRIBUINTE. DESQUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. ÔNUS DO FISCO. DOLO NÃO COMPROVADO.

É do Fisco o dever de provar o dolo na conduta do contribuinte, do contrário a multa de ofício, embora cabível, não pode ser aplicada na modalidade qualificada.

MULTA. CONFISCO. SÚMULA CARF N.º 2.

Não se toma conhecimento da alegação de caráter confiscatório da multa, eis que verificar a eventual existência de confisco seria equivalente a reconhecer a inconstitucionalidade da norma que prevê a incidência da multa, o que é vedado a este Conselho Administrativo. Observância da Súmula CARF n.º 2.

ACRÉSCIMOS LEGAIS. JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Súmula CARF n.º 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo para apuração da contribuição devida pela empresa os valores despendidos a título de salário maternidade e afastar a qualificadora da multa de ofício, reduzindo-a para 75%.

O processo foi encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) em 23/10/2021 (Despacho de Encaminhamento às e-fls. 353), que, em 30/11/2021 (Despacho de Encaminhamento às e-fls. 372), interpôs Recurso Especial (e-fls. 354 a 365), visando a rediscussão da matéria **da devida qualificação da multa no caso de empresa excluída do SIMPLES continuar informado em GFIP como se optante ainda fosse**, ao qual foi dado seguimento, conforme despacho de e-fls. 375 a 379.

Em seu Recurso Especial a PGFN alega que:

- o contribuinte ao se declarar como optante pelo Simples mesmo diante de sua exclusão desse regime tributário teria agido com dolo, pelo intuito de burlar o pagamento do tributo, na intenção de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador, e por isso devida a qualificação da multa de ofício, por se amoldar à tipificação penal disposta nos arts. 71 e 72 da Lei n.º 4.502/64, de que dispõe o art. 44, I, § 1º da Lei n.º 9.430/96;
- com a conduta de se declarar como optante pelo Simples houve pagamento a menor do tributo, com prejuízo ao erário; e
- a conduta foi livre e consciente, demonstrando desprezo ao cumprimento da obrigação legal e ao princípio da solidariedade de matriz constitucional.

Ao final, a PGFN pede o conhecimento e provimento do apelo para manutenção da qualificação da multa de ofício.

O sujeito passivo foi cientificado do Acórdão do Recurso Voluntário, do Recurso Especial da Procuradoria, e do Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial da Procuradoria, em 18/05/2022 (A.R. – Aviso de Recebimento às e-fls. 482), e não se manifestou.

## **Voto**

Conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes, Relatora.

### **Pressupostos de Admissibilidade**

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, conforme despacho de Admissibilidade, e-fls. 375 a 379. Não foram oferecidas Contrarrazões.

A fim de demonstrar a divergência, a Fazenda Nacional apresenta como paradigma o acórdão 2803-003.44.

Da análise dos acórdãos recorrido e paradigma, verifica-se a similitude fática capaz de ensejar a divergência jurisprudencial suscitada. Em ambos os casos, trata-se de empresa que, apesar de excluída do SIMPLES, continuou declarando em GFIP como se optante ainda fosse.

No acórdão recorrido, o colegiado entendeu que tal atitude não configuraria dolo capaz de justificar a qualificação da multa. No paradigma, ao contrário, considerou-se que a conduta do contribuinte configurou-se em uma 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.

Assim, diante da demonstração da divergência jurisprudencial, conheço do recurso Especial da Fazenda Nacional.

### **Do Mérito**

O processo trata dos Autos de Infração, Debcads 51.039.113-3 (patronal), 51.039.114-1 (segurados), e 51.039.115-0 (terceiros) incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados a título de (Salário Base, Hora Extra, Férias, 1/3 de Férias, Décimo Terceiro Salário, Décimo Terceiro Salário na Rescisão, Saldo de Salário, Salário Maternidade, Adicional Noturno e DSR Extras) e de contribuintes individuais, tendo sido aplicada multa qualificada sob o fundamento de que a empresa não teria recolhido as contribuições devidas, em função de ter se declarado em GFIP como optante pelo Simples, mesmo diante de sua exclusão.

O Colegiado recorrido desqualificou a multa de ofício, com a seguinte fundamentação:

#### Multa qualificada – Comprovação do dolo

Em que pese as razões recursais referentes à multa também sejam genéricas, com a recorrente se atendo a alegar a ausência de má-fé, entende-se que a fiscalização não logrou êxito em trazer ao autos a comprovação da conduta dolosa. Conforme o relatório fiscal:

9) A empresa foi excluída do Simples Nacional por Ato Administrativo, praticado pelo ente federativo Estadual Paulista, na data de 01/01/2008, com data efeito a partir de 01/01/2008, consoante processo administrativo 13712—248704/2011, tipo de evento: alteração no final do período por Exclusão de Ofício — Falta de escrituração do Livro-Caixa ou não identificação da movimentação financeira- Impedindo nova opção por 3 anos, constando a observação: contribuinte notificado em 23/02/2011 e não apresentou defesa (doc anexo 5).

(...)

12) Com a exclusão do Simples Nacional, a empresa deveria informar nas GFIP, que não era empresa optante pelo Simples, informando corretamente o código 01- não optante. Ao declarar-se optante nas GFIP,s, com esta informação incorreta, reduziu consideravelmente o valor das contribuições previdenciárias a recolher. Em virtude desta conduta, o sistema deixou de calcular as contribuições a cargo da empresa e aos terceiros, previstas nos incisos I, II e III do art. 22 da Lei 8.212/91, conduzindo na tipificação de omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias (sonegação), nos termos do inciso I, do art. 337-A, do Decreto-Lei nº 2.848/ 1940.

Embora não seja incomum que, em casos de fraude, busque-se acobertar a efetiva movimentação financeira, da falta de escrituração do livro caixa não necessariamente decorre o dolo de sonegação. Ademais, o lançamento aproveitou documentos da própria empresa, entre os quais as GFIPs com valores declarados de remuneração.

Note-se ainda que a empresa foi notificada da exclusão do Simples – com data retroativa a 01/01/2008 - em 23/02/2011. Desse modo, embora a contribuinte pudesse ter retificado as GFIPS e efetuado o recolhimento espontâneo das contribuições após sua exclusão, não se pode ter como certo que, à época dos fatos geradores, visava ocultar a necessidade de recolhimento das contribuições previdenciárias. Ausente a comprovação do dolo, deve ser afastada a qualificadora da multa.

Pois bem, o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 dispõe sobre a aplicação da multa de ofício qualificada nos casos de sonegação, fraude, conluio, de que tratam os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Entretanto, cabe à fiscalização a demonstração de que o sujeito passivo teria agido com dolo, a fim de enquadrar sua conduta em algum desses tipos penais.

Pelo que consta dos autos, verifica-se que o autuante não logrou êxito em demonstrar a conduta dolosa do contribuinte. Limitou-se a argumentar ter aplicado a qualificadora do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, sem maiores cuidados para descrever de forma pormenorizada o intuito doloso do sujeito passivo. Confira-se o que consta do relato fiscal:

12) Com a exclusão do Simples Nacional, a empresa deveria informar nas GFIP, que não era empresa optante pelo Simples, informando corretamente o código 01- não optante. Ao declarar-se optante nas GFIP,s, com esta informação incorreta, reduziu consideravelmente o valor das contribuições previdenciárias a recolher. Em virtude desta conduta, o sistema deixou de calcular as contribuições a cargo da empresa e aos terceiros, previstas nos incisos I, II e III do art. 22 da Lei 8.212/91, conduzindo na tipificação de omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias (sonegação), nos termos do inciso I, do art. 337-A, do Decreto-Lei nº 2.848/ 1940.

13) Lançamos de ofício as contribuições devidas, sobre "base de cálculo" declarada pelo contribuinte em GFIP e bases das folhas de pagamento, relativo a "contribuições devidas não declaradas à previdência social", e não recolhidas, com base na legislação vigente, no período de 01/2009 a 12/2011, com a multa de ofício, aplicada em conformidade com o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, abaixo transcrito:

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

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

II- ...

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

No aspecto de se caracterizar a sonegação, o art. 71, inciso I, da Lei n.º 4502/64, assim dispõe:

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;

A simples descrição de que a empresa se declarou em GFIP como optante pelo Simples, apesar de ser excluída desse regime, resultando na falta de recolhimento de contribuições sociais devidas, não é motivo suficiente para qualificar a multa, sem uma descrição específica da conduta que caracterizaria o dolo.

Ademais, como bem asseverou o recorrido, a exclusão do Simples se deu com efeitos retroativos a 01/2008, sendo que a intimação ao contribuinte somente ocorreu em 02/2011, não havendo como inferir que à época dos fatos geradores o sujeito passivo teria agido com dolo, considerando que a ciência de sua exclusão se deu em data bem avançada à fixada para efeitos retroativos, e o autuante não apresentou documentos ou fatos descritivos que demonstrassem dolo perpetrado pelo contribuinte.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes

Fl. 9 do Acórdão n.º 9202-010.758 - CSRF/2ª Turma  
Processo n.º 15940.720099/2013-40