



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.721118/2017-50
ACÓRDÃO	2202-012.011 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MOMENTO MOVEIS E DECORACOES EIRELI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A constatação da conduta intencional dolosa do contribuinte com o objetivo de diminuir o recolhimento de contribuições devidas autoriza a aplicação da multa de ofício qualificada.

RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA REDUZIDA A 100%.

As multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica. A Lei nº 14.689/23 alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a a 100%.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS. EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL. NULIDADES PROCESSUAIS. TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL. TDPF. CERCEAMENTO DE DEFESA.

I. CASO EM EXAME

1.1. Recurso voluntário interposto pela parte-recorrente contra decisão que manteve lançamento de contribuições sociais previdenciárias patronais e contribuições destinadas a terceiros, exigidas em decorrência da exclusão do Simples Nacional, bem como manteve a aplicação de multa de ofício qualificada.

1.2. A parte-recorrente suscitou nulidades relacionadas à lavratura do auto de infração antes do término do prazo concedido em Termo de Intimação Fiscal, alegado cerceamento de defesa, irregularidades relacionadas ao TDPF, efeitos da exclusão do Simples Nacional, metodologia de apuração

da base de cálculo e ausência de fundamentação para a qualificação da multa de ofício. Requereu a nulidade do lançamento ou, subsidiariamente, a revisão da penalidade aplicada.

1.3. A decisão recorrida rejeitou as alegações de nulidade e manteve integralmente o lançamento, inclusive a multa qualificada, por entender caracterizada conduta dolosa voltada à redução indevida da carga tributária.

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO

2.1. A questão em discussão consiste em verificar: (i) se estão presentes vícios procedimentais aptos a ensejar a nulidade do lançamento, em razão de alegadas irregularidades no Termo de Intimação Fiscal, no TDPF, na condução da fiscalização e nos efeitos atribuídos à exclusão do Simples Nacional; (ii) se a metodologia de apuração do crédito tributário apresenta vício capaz de comprometer a exigência; e (iii) se estão configuradas as hipóteses previstas nos arts. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/1964 para justificar a aplicação da multa de ofício qualificada prevista no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996.

III. RAZÕES DE DECIDIR

3.1. Não se configurou nulidade da decisão recorrida por omissão de apreciação de argumentos. O órgão julgador de origem identificou as alegações apresentadas e justificou expressamente as razões pelas quais deixou de conhecer determinadas matérias por considerá-las estranhas ao objeto deste processo. Eventuais deficiências da fundamentação relativa à multa qualificada constituem matéria de mérito e não vício formal apto a invalidar o julgamento.

3.2. A lavratura do auto de infração antes do término do prazo constante do Termo de Intimação Fiscal não demonstrou prejuízo concreto ao exercício do contraditório e da ampla defesa. A ciência do lançamento ocorreu após o encerramento do prazo concedido e não foi comprovada a existência de documentos ou elementos aptos a alterar a constituição do crédito tributário.

3.3. Não houve cerceamento de defesa decorrente da condução da fiscalização. A parte-recorrente teve acesso aos fundamentos do lançamento e exerceu amplamente os meios de impugnação e recurso previstos na legislação de regência.

3.4. A exclusão do Simples Nacional tornou-se definitiva na esfera administrativa. Não cabe, neste processo, reexaminar os fundamentos que

embasaram o ato de exclusão. A controvérsia limita-se aos efeitos tributários decorrentes do desenquadramento já estabilizado administrativamente.

3.5. A alegada irregularidade relacionada ao TDPF não enseja nulidade do lançamento. Não foi demonstrada ausência de competência da autoridade fiscal, inexistência do procedimento fiscal ou prejuízo concreto ao exercício da defesa. A parte-recorrente tampouco identificou ato fiscal praticado fora dos limites do procedimento regularmente instaurado.

3.6. A metodologia de apuração do crédito tributário mostrou-se compatível com os elementos constantes dos autos. O lançamento decorreu da incidência das contribuições sobre remunerações informadas em GFIP após a exclusão do Simples Nacional. Não foi demonstrado erro específico na identificação da base de cálculo ou na quantificação da exigência.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto as razões recursais e dos respectivos pedidos acerca do arbitramento do lucro com fundamento no art. 530, III, do RIR/99, arbitramento como medida excepcional que exige prévia oportunidade de regularização da escrituração antes da desclassificação/arbitramento, precedente administrativo (CSRF/01-04.557) sobre impossibilidade de arbitramento sem intimação clara e prazo para regularização, divergência entre os valores de contribuição da empresa e de terceiros constantes do Termo de Verificação Fiscal e aqueles constantes do Auto de Infração (R\$ 313.196,55 x R\$ 313.795,06 e R\$ 101.830,16 x R\$ 102.024,60), ausência do demonstrativo anexo referido no item IV do Termo de Verificação Fiscal como base dos pagamentos a segurados empregados, sujeição passiva solidária da administradora sem atribuição de conduta específica, ausência de fundamentação para responsabilização pessoal da administradora, inaplicabilidade da responsabilidade do sócio/administrador por mera condição de administrador (Súmula STJ 430), REJEITO as preliminares; e, na parte conhecida, por maioria de votos, dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%, vencidos os Conselheiros Thiago Buschinelli Sorrentino (relator) e Andressa Pegoraro Tomazela, que desqualificavam a multa de ofício. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Henrique Perlatto Moura.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino – Relator

Assinado Digitalmente

Henrique Perlatto Moura – redator designado

Assinado Digitalmente

Ronnie Soares Anderson – Presidente

Participaram da reunião de julgamento os conselheiros Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Henrique Perlatto Moura, Thiago Buschinelli Sorrentino, Andressa Pegoraro Tomazela, Rafael de Aguiar Hirano (substituto[a] integral), Ronnie Soares Anderson (Presidente).

RELATÓRIO

Adoto o relatório elaborado por ocasião do julgamento da impugnação:

Do lançamento Este processo compreende os Autos de Infração: a) "Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador", relativo ao lançamento nas competências 01/2013 a 13/2013 das contribuições patronal e destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados. O montante do crédito tributário lançado corresponde a R\$ 313.795,06 (trezentos e treze mil, setecentos e noventa e cinco reais e seis centavos); b) "Contribuição Para Outras Entidades e Fundos", correspondente ao lançamento nas competências 01/2013 a 13/2013 das contribuições destinadas a outras entidades e fundos, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados. O montante do crédito tributário lançado é de 102.024,60 (cento e dois mil, vinte e quatro reais e sessenta centavos). De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 145 a 152), o sujeito passivo foi excluído do Simples Nacional a partir de 01/01/2013, nos termos do Ato Declaratório Executivo DERAT/DIORT/Nº 88/2017, que tramitou no processo administrativo nº 19515.720570/2017-02. O lançamento das contribuições previdenciárias e das contribuições destinadas a outras entidades e fundos (terceiros) decorreu da exclusão do Simples Nacional, e considerou as Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIPs válidas para o período. Com relação às competências 12/2013 e 13/2013, o lançamento foi efetuado por aferição indireta, com fundamento no § 3º do artigo 33 da Lei nº 8.212/1991, em razão da falta de informação em GFIP e da falta de apresentação

dos documentos e esclarecimentos solicitados. Para a aferição indireta foi considerada a GFIP da competência 12/2013, que havia sido substituída por uma GFIP incompleta.

A autoridade tributária informa que cadastrou Representação Fiscal para a Declaração de Baixa de Ofício do CNPJ, em razão do encerramento de atividade da matriz e filiais durante a ação fiscal, e esse ter sido comunicado pela empresa, e verificado em diligência fiscal. A multa de ofício foi qualificada nos termos do artigo 44, I, e parágrafo 1º da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007, em razão do contribuinte não ter apresentado os documentos, mesmo devidamente intimado, e com a finalidade de burlar o Fisco não declarou a totalidade das receitas obtidas com a venda de mercadorias no período fiscalizado, bem como não registrou estas vendas na contabilidade, e ainda, efetuou opção de tributação pelo Simples Nacional, reduzindo de forma substancial o pagamento de impostos. A sócia do sujeito passivo, Fatima Abou Nassif Murad, foi chamada a responder solidariamente pelo crédito tributário constituído. Da impugnação O sujeito passivo foi cientificado do lançamento em 27/12/2017 (fl. 153), e apresentou a impugnação de e-fls. 261 a 270, que foi postada em 24/01/2018, tempestivamente, portanto. Preliminarmente Inicialmente, o sujeito passivo afirma que foi emitido o Termo de Intimação Fiscal nº 11 em 03/11/2017, para que optasse entre o regime do lucro real trimestral/anual ou lucro presumido, dentro do prazo de quinze dias após a ciência do referido termo. Como tomou ciência da intimação em 21/11/2017, possuía até 06/12/2017 para eleger o seu regime tributário. No entanto, a autoridade fiscal lavrou o Auto de Infração em 05/12/2017, período de fluência do prazo estipulado. Alega que o lançamento é nulo porque o Fisco, em desacordo com o início do item 2 do Termo de Verificação Fiscal nº 11, não aguardou o prazo de quinze dias para eleição do regime de tributação pela empresa e, após este, de apresentação dos documentos de escrituração contábil relativos ao regime pertinente. Sustenta que o auditor lançou mão de uma redação obscura que ao final da mesma sentença desse item utiliza critério de contagem diverso à apresentação dos documentos, quer seja, como o mesmo de eleição do regime tributário. Afirma que erros redacionais são escusáveis, desde que não induzam o contribuinte a erro ou o impeçam de pautar seus atos de maneira adequada a cumprir suas obrigações legais decorrentes de sua atividade econômica. Afirma que no item IV do Termo de Verificação Fiscal consta a informação quanto à existência de demonstrativo anexo que não foi relacionado, malogrando não apenas em motivar seu ato como impedindo a averiguação do contribuinte dos valores lançados como base de cálculo, cerceando o exercício de defesa. Alega que no mesmo item há outra incorreção que lhe é prejudicial, já que a contribuição relativa ao GILRAT é de 1%, com incidência de FAP de 0,5%, mas no Auto de Infração foi aplicada a GILRAT com a alíquota de 2%, com FAP de 0,5%. Assim, constatou o cálculo direto de 1%, em vez de 0,5%.

Também alega que no item X - CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO CONSTITUÍDO do Termo de Verificação Fiscal está consignado que o valor da contribuição da empresa é de R\$ 313.196,55, mas no valor de crédito tributário do Auto de Infração consta R\$ 313.795,06. O mesmo lapso ocorre, segundo o impugnante, no que tange a terceiros: R\$ 101.830,16 e no Auto de Infração R\$ 102.024,60. No mérito Afirma que o Termo de Intimação Fiscal nº 9, de 08/09/2017, pôs o contribuinte a par de sua exclusão do Simples, mas o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - TDPF nº 08.1.90.00-2016-00512-0 foi alterado em 07/08/2017 para fiscalização do IRPJ; não podendo a autoridade fiscal partir de fato futuro para definir fato pretérito, não levando em consideração que ao momento em que foi iniciado o procedimento fiscalizatório a contribuinte ainda se encontrava albergada pelos critérios aplicáveis ao regime de tributação do Simples. Discorre sobre a motivação para lavratura do Auto de Infração, que entende ter sido a omissão de receitas, e relaciona equívoco que afirma ter detectado, que é o lançamento em duplicidade no dia 29/05/2013 dos valores de R\$ 5.800,00 e R\$ 12.366,60. Refere-se a valores que teriam sido lançados duas vezes no dia 31/05/2013, mas não os relaciona. Afirma que os valores que arrecadou no regime do Simples não foram deduzidos da planilha anexada ao Termo de Intimação Fiscal nº 8. Reclama da soma desta planilha, onde consta o valor de R\$ 928.985,09, quando o correto é R\$ 923.011,09. Entende que inferir-se omissão de receitas com esta apuração é intolerável a qualquer critério mínimo de convicção. Assevera que consta da planilha apresentada pela autoridade fiscal valores creditados em conta bancária referentes a TED, recursos oriundos de empréstimos, e não passíveis de tributação enquanto receita. No que diz respeito à aplicação da multa de 150%, o sujeito passivo afirma que no item VII - DA MULTA DE OFÍCIO do Termo de Verificação Fiscal a fiscalização fala que "A conduta caracteriza, em tese, dolo e fraude para com o Fisco Federal", e que "o lançamento do crédito tributário encontra-se caracterizado como presunção de omissão de receitas não declaradas à Receita Federal nas épocas próprias", o que configuraria hesitação que, por si só, deveria impedir sua aplicação. Alega que o auditor fiscal lança mão de recurso mais gravoso sem sequer expender a devida caracterização e justificativa. Sustenta que a "palavra "em tese" para caracterizar uma conduta se torna insustentável a aplicação de um tipo normativo que deve ser caracterizado pela inequívoca intenção fraudatória, ademais, quando somada a uma caracterização de "presunção de omissão de receitas". Reclama que a fiscalização teria declarado a utilização do procedimento de amostragem para averiguação do cumprimento de obrigações tributárias no Termo de Encerramento da Ação Fiscal, bem como da informação, naquele documento, de que estavam sendo devolvidos todos os livros e documentos utilizados no procedimento de fiscalização, no estado em que foram recebidos, já que nos termos fiscais de verificação está consignado que a contribuinte não apresentou documentos.

Dos pedidos DRJ/POA Fls. 5 Ao final, o impugnante requer a declaração de nulidade do processo nº 19515.721118/2017-50, bem como tornar sem efeito os atos decorrentes do mesmo. Faculta a produção de todas as provas e argumentos

admitidos em direito em momento oportuno. Da ausência de impugnação da responsável solidária A responsável solidária Fatima Abou Nassif Murad foi cientificada do lançamento em 13/12/2017, mas não apresentou impugnação em seu nome.

O órgão julgador de origem houve por bem manter o lançamento, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

ALEGAÇÕES DE NULIDADE.

O lançamento que observa as disposições da legislação para a espécie não incorre em vício de nulidade. Não há que se falar em cerceamento de defesa quando o procedimento fiscal obedece ao princípio da legalidade, sendo prestadas as informações necessárias ao sujeito passivo para que este exerça o seu direito à defesa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A constatação da conduta intencional dolosa do contribuinte com o objetivo de diminuir o recolhimento de contribuições devidas autoriza a aplicação da multa de ofício qualificada.

Cientificado do resultado do julgamento da impugnação em 15/02/2019, uma sexta-feira (fls. 396), o recorrente interpôs o presente recurso voluntário em 14/02/2019, uma quinta-feira (fls. 398), em que se sustenta, sinteticamente:

a, A ofensa à Súmula Vinculante do CARF nº 76, ao não deduzir os recolhimentos efetuados no regime do Simples Nacional da base de cálculo dos tributos lançados de ofício, pois a norma vinculante estabelece que devem ser deduzidos eventuais recolhimentos da mesma natureza observando-se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada, e o órgão julgador de origem foi omissos nesta apreciação expressa;

b, A contravenção ao princípio da ampla defesa e do contraditório, ao delimitar a lide excluindo temas que discutem a composição da receita suscitados pela parte-recorrente, pois a autoridade lançadora utilizou movimentações financeiras bancárias como receita sem individualizar os valores, excluir créditos oriundos de

transferências do mesmo titular ou intimar adequadamente para justificar a origem, conforme exigido pelo art. 42 da Lei nº 9.430/1996 e jurisprudência do CARF;

c, A violação do art. 112 do Código Tributário Nacional, ao interpretar a norma de exclusão do Simples de forma mais gravosa à parte-recorrente, pois a autoridade lançadora optou por subsunção a norma de fato incerto (ausência de escrituração) quando o fato certo era a não apresentação de documento solicitado, devendo prevalecer a interpretação mais favorável ao acusado em caso de dúvida;

d, A infringência aos arts. 31 e 59, II do Decreto 70.235/1972 e art. 48 caput e § 1º do art. 50 da Lei 9.784/1999, ao não abordar fatos não discutidos na decisão como a emissão do TDPF, a omissão de receitas utilizada para qualificar a multa e valores apurados incorretamente, pois o órgão julgador de origem produziu ato jurisdicional dispar que amputou a ampla defesa da parte-recorrente;

e, A transgressão do prazo legal concedido, ao lavrar o Auto de Infração em 05.12.17 durante a fluência do prazo de 15 dias concedido à parte-recorrente para eleger seu regime tributário (até 06.12.17), pois a autoridade lançadora fez letra morta do prazo estipulado no Termo de Intimação Fiscal nº 11, suprimindo garantias legais necessárias à validade do ato;

f, A ofensa à clareza e precisão dos atos administrativos, ao comunicar de maneira dúbia e confusa a necessidade de opção de regime tributário e apresentação de escrituração contábil em prazos concomitantes e iguais, pois a autoridade lançadora abriu dois itens para atividades distintas sem esclarecer se os prazos eram sequenciais ou simultâneos, induzindo a parte-recorrente ao erro;

g, A violação do art. 44, inciso I e § 1º da Lei nº 9.430/2006, ao aplicar multa de 150% sem caracterização inequívoca de dolo ou fraude, pois a autoridade lançadora utilizou a expressão "em tese" para descrever conduta que exige descrição certa e indisputável de fatos, e não comprovou atos concretos de sonegação como uso de notas fiscais frias, contabilidade paralela ou conta bancária não declarada;

h, A contravenção aos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, ao agravar a multa sem referência expressa a qual dispositivo foi violado, pois o órgão julgador de origem apenas transcreveu os artigos sem cotejar com a conduta da parte-recorrente, e a hipótese do art. 73 versa sobre conluio quando se trata de uma única pessoa;

i, A infringência à Súmula Vinculante nº 24 do STF, ao compartilhar informações sigilosas da parte-recorrente com a Polícia Federal antes do término do procedimento administrativo fiscal, pois o lançamento não era definitivo e estava suspenso pela discussão recursal, conforme assentado no AgRg no REsp 1.601.127-SP do STJ;

j, A violação do art. 8º da Lei nº 12.546/2011 com redação da Lei nº 12.715/2012, ao exigir contribuição previdenciária sobre valores declarados em GFIP quando o CNAE da parte-recorrente (4754-7/01) estava sob regime de contribuição sobre receita bruta à alíquota de 1%, pois a autoridade lançadora não considerou que as GFIP não teriam condão de suprimir obrigação previdenciária naquela época;

k, A ofensa à consistência e precisão dos cálculos fiscais, ao informar alíquota de GILRAT ora como 1% no TVF e ora como 2% no Auto de Infração, pois houve incorreção manifesta que deveria ter sido reconhecida pelo órgão julgador de origem em vez de selecionar arbitrariamente a alíquota considerada correta;

l, A contravenção ao art. 196 do Código Tributário Nacional e Decreto nº 3.724/2001, ao iniciar procedimento fiscalizatório antes da ciência da exclusão do Simples e alterar o TDPF posteriormente para fiscalização de contribuições sociais previdenciárias, pois a autoridade lançadora partiu de fato futuro para definir fato pretérito, violando a ordem de procedimentos determinados por lei;

m, A violação da jurisprudência consolidada do CARF e TRF sobre o TDPF, ao não apresentar Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal válido no início da fiscalização, pois a ausência do TDPF é condição de procedibilidade para o lançamento válido e torna nulo o procedimento conforme acórdãos nº 106-13.156 do CARF e AC 0003308-48.2011.4.01.3507 do TRF1;

n, A infringência aos princípios da especificidade da norma e consunção, ao imputar condutas duplicadas (não apresentação de documento e ausência de escrituração) para o mesmo fato, pois a autoridade lançadora forçou caracterização dúplice do mesmo ato para considerar por uma ou outra hipótese normativa, violando o art. 112 do CTN;

o, A ofensa à precisão aritmética e metodológica, ao constar duplicidades na planilha de intimação (valores de R\$5.800,00, R\$12.366,60, R\$3.000,00, R\$17.000,00, R\$700,00, R\$1.000,00, R\$9.450,00, R\$186,20, R\$980,00, R\$2.572,50, R\$4.900,00 e R\$39.776,10) e erro de soma (R\$928.985,09 em vez de R\$923.011,09), pois inferir omissão de receitas com apuração tão comprometida é intolerável a qualquer critério mínimo de convicção;

p, A contravenção à lógica e coerência dos atos administrativos, ao declarar no Termo de Encerramento que devolveu todos os livros e documentos utilizados quando em nenhum momento da ação fiscalizatória houve menção de que livros foram recebidos, pois a autoridade lançadora afirmou que a parte-recorrente não apresentou documentos e o órgão julgador de origem aceitou essa contradição sem fundamentação;

q, A violação da Súmula nº 430 do STJ, ao aplicar sujeição passiva solidária à administradora da parte-recorrente de maneira automática e sem atribuição de conduta específica, pois o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade

não gera por si só a responsabilidade solidária do sócio-gerente conforme entendimento consolidado do Superior Tribunal de Justiça.

Diante do exposto, pede-se, textualmente (fls. 392):

IV. DO PEDIDO Em face do exposto, requer seja o presente RECURSO VOLUNTÁRIO, conhecido e integralmente provido para que seja declarada a nulidade de pleno direito do PROCESSO 19515-721.118/2017-50, bem como tornar sem efeito os atos decorrentes do mesmo. Ou s.m.j. a recorrida decisão seja declarada nula por ausência de enfrentamento aos entendimentos sumulados a que se negou vigência, omissão no enfrentamento das questões não conhecidas pela delimitação da lide eivada de nulidade, ausência de motivação aos fatos suscitados e comprometimento da paridade processual por intento de refundamentar auto ao qual cabia julgar e apreciar sua legalidade.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Thiago Buschinelli Sorrentino**, Relator

1 CONHECIMENTO

Presentes os pressupostos, conheço parcialmente do recurso voluntário, com exceção das matérias delineadas a seguir.

Em síntese, o recurso preserva o núcleo da impugnação sobre nulidade procedimental, prazo do TIF nº 11, TDPF, omissão de receitas, multa de 150%, amostragem e contradição sobre devolução de livros; mas acrescenta uma camada recursal autônoma voltada contra a decisão da DRJ, especialmente por omissão, emenda do auto de infração, Súmulas CARF nº 25 e 76, metodologia de presunção de receitas, GFIP, Lei 12.546/2011 e sujeição passiva.

Confira-se:

	Argumento / tese	Presença na impugnação	Presença no recurso	Correlação
1	Início do procedimento fiscal em 31.05.2016 e inconformismo com auto	Presente	Presente	Equivalente

	de infração			
2	Auto fundado em depósitos bancários / omissão de receitas	Presente	Presente	Recurso amplia e vincula à multa
3	Auto relativo a diferenças após exclusão do Simples e multa de ofício	Presente, sobretudo na segunda impugnação	Presente	Equivalente
4	Nulidade por lavratura do auto em 05.12.2017 antes do fim do prazo de 15 dias, que venceria em 06.12.2017	Presente	Presente	Equivalente, com desenvolvimento maior no recurso
5	Termo de Intimação Fiscal nº 11 com redação dúbia sobre prazo para opção do regime e apresentação da escrituração	Presente	Presente	Recurso aprofunda a interpretação dos itens 1 e 2
6	Cerceamento de defesa pela supressão de prazo e oportunidade de apresentação documental	Presente	Presente	Equivalente
7	Ausência de razoabilidade do prazo de 15 dias para confeccionar Livro Caixa/Livro Diário/ECD	AUSENTE ou apenas implícito	Presente	Argumento novo/desenvolvido no recurso
8	Violação ao art. 3º, I, da Lei 9.784/1999, por não facilitar o exercício de direitos	AUSENTE	Presente	Novo no recurso
9	Arbitramento do lucro com base no art. 530, III, do RIR/99	Presente	AUSENTE	Argumento da impugnação não reproduzido no recurso
10	Arbitramento como medida excepcional, exigindo intimação clara e prévia para regularização	Presente	AUSENTE	Ausente no recurso
11	Impossibilidade de uso de fato futuro para definir fato pretérito: TIF nº 9 posterior à alteração do TDPF	Presente	Presente	Equivalente
12	TDPF alterado antes da ciência da exclusão do Simples	Presente	Presente	Recurso aprofunda com art. 196 do CTN e Decreto 3.724/2001

13	Omissão da decisão administrativa sobre o TDPF	AUSENTE	Presente	Novo no recurso, pois impugna a decisão da DRJ
14	Nulidade da decisão por omissão na apreciação de Súmula Vinculante CARF nº 25	AUSENTE	Presente	Novo no recurso
15	Nulidade da decisão por omissão quanto à Súmula CARF nº 76	AUSENTE	Presente	Novo no recurso
16	Dedução dos valores recolhidos no Simples Nacional	Presente	Presente	Recurso conecta expressamente à Súmula CARF nº 76
17	Omissão/parcialidade da decisão e negativa de apreciação de argumentos	AUSENTE	Presente	Novo no recurso
18	Alegação de que a DRJ “refundamentou” o auto, em vez de apenas julgá-lo	AUSENTE	Presente	Novo no recurso
19	Violação aos arts. 31 e 59, II, do Decreto 70.235/1972 e art. 50 da Lei 9.784/1999	AUSENTE	Presente	Novo no recurso
20	Ausência de justificativa/motivação no Termo de Verificação Fiscal	Presente na segunda impugnação	Presente	Recurso reaproveita e amplia
21	Falta de demonstrativo anexo dos pagamentos a segurados empregados	Presente	Presente	Equivalente, com reforço no recurso
22	Divergência GILRAT: TVF indica 1% com FAP 0,5%, auto aplica 2% com FAP 0,5%	Presente	Presente	Equivalente
23	Divergência entre valores do TVF e do auto para contribuição da empresa e terceiros	Presente	Presente de modo mais indireto	Recurso trata como metodologia/obscuridade da exigência
24	GFIPs usadas como base do lançamento	AUSENTE ou marginal	Presente	Novo/desenvolvido no recurso
25	Alteração da GFIP 12/2012/2013 teria sido regular quando feita	AUSENTE	Presente	Novo no recurso

26	Ausência da GFIP 13/2013 prejudicada pelo TIF nº 11 confuso	AUSENTE	Presente	Novo no recurso
27	Contribuição previdenciária deveria incidir sobre receita bruta pela Lei 12.546/2011, não sobre GFIP	AUSENTE	Presente	Novo no recurso
28	Omissão de receitas por planilha do TIF nº 8 com valores duplicados	Presente	Presente	Equivalente
29	Duplicidade em 29.05.2013: R\$ 5.800,00 e R\$ 12.366,60	Presente	Presente	Equivalente
30	Duplicidade em 31.05.2013: R\$ 3.000,00; R\$ 17.000,00; R\$ 700,00; R\$ 1.000,00; R\$ 9.450,00; R\$ 186,20; R\$ 980,00; R\$ 2.572,50; R\$ 4.900,00; R\$ 39.776,10	Presente	Presente	Equivalente
31	Soma incorreta: consta R\$ 928.985,09, mas seria R\$ 923.011,09	Presente	Presente	Equivalente
32	TEDs tratadas como receitas, embora pudessem decorrer de empréstimos	Presente	Presente	Recurso amplia com crítica à metodologia do art. 42 da Lei 9.430/1996
33	Depósitos/movimentações bancárias não poderiam ser automaticamente tratados como receita	Presente, de forma sintética	Presente	Recurso aprofunda bastante
34	Necessidade de individualizar depósitos, excluir transferências e intimar adequadamente o contribuinte	AUSENTE	Presente	Novo no recurso
35	Crítica à presunção de receita com base no art. 42 da Lei 9.430/1996	AUSENTE ou implícita	Presente	Novo/desenvolvido no recurso
36	Conceito de receita bruta do art. 3º, §1º, da LC 123/2006	AUSENTE	Presente	Novo no recurso
37	Multa qualificada de 150% indevida	Presente	Presente	Equivalente
38	Uso da expressão “em tese” incompatível com dolo/fraude	Presente	Presente	Recurso amplia contra a

	inequívocos			decisão da DRJ
39	Presunção de omissão de receita não basta para qualificar multa	Presente	Presente	Equivalente
40	Súmula CARF nº 14	Presente	Presente	Equivalente
41	Súmula Vinculante CARF nº 25	Presente	Presente	Recurso alega omissão decisória sobre ela
42	Multa fundamentada genericamente, sem individualização das condutas	Presente, de forma resumida	Presente	Recurso aprofunda em itens 1 a 5
43	Não apresentação de documentos não prova dolo	AUSENTE ou implícito	Presente	Novo/desenvolvido
44	Não apresentação de documentos não prova ausência de escrituração	AUSENTE ou implícito	Presente	Novo/desenvolvido
45	Opção pelo Simples não prova fraude	AUSENTE ou implícito	Presente	Novo/desenvolvido
46	Superação do limite do Simples não foi devidamente demonstrada	AUSENTE	Presente	Novo no recurso
47	Ausência de indicação específica dos arts. 71, 72 ou 73 da Lei 4.502/1964	AUSENTE	Presente	Novo no recurso
48	Representação fiscal para fins penais e uso indevido antes da definitividade do lançamento	AUSENTE	Presente	Novo no recurso
49	Súmula Vinculante STF nº 24	AUSENTE	Presente	Novo no recurso
50	Compartilhamento de dados sigilosos antes do fim do procedimento administrativo	AUSENTE	Presente	Novo no recurso
51	Termo de Encerramento menciona procedimento “por amostragem”	Presente	Presente	Equivalente
52	Procedimento por amostragem não serviria para fundamentar auto de	Presente	Presente	Recurso aprofunda contra a

	infração			fundamentação da DRJ
53	Termo de Encerramento afirma devolução de livros/documentos, embora fiscalização alegue não apresentação	Presente	Presente	Equivalente
54	Pedido de esclarecimento sobre quais livros/documentos foram devolvidos	Presente	Presente	Equivalente
55	Crítica à decisão que tratou a frase de devolução como “texto padrão”/sem prejuízo	AUSENTE	Presente	Novo no recurso
56	Sujeição passiva solidária da administradora sem conduta específica	AUSENTE	Presente	Novo no recurso
57	Súmula STJ nº 430 sobre inadimplemento não gerar responsabilidade do sócio-gerente	AUSENTE	Presente	Novo no recurso
58	Pedido de nulidade integral do processo e atos decorrentes	Presente	Presente	Equivalente
59	Pedido subsidiário de nulidade da decisão recorrida	AUSENTE	Presente	Novo no recurso
60	Protesto por provas e argumentos admitidos em direito	Presente	AUSENTE	Ausente no recurso

Diante da preclusão, deixarei de conhecer as razões recursais e respectivos pedidos acerca do arbitramento do lucro com fundamento no art. 530, III, do RIR/99, arbitramento como medida excepcional que exige prévia oportunidade de regularização da escrituração antes da desclassificação/arbitramento, precedente administrativo (CSRF/01-04.557) sobre impossibilidade de arbitramento sem intimação clara e prazo para regularização, divergência entre os valores de contribuição da empresa e de terceiros constantes do Termo de Verificação Fiscal e aqueles constantes do Auto de Infração (R\$ 313.196,55 x R\$ 313.795,06 e R\$ 101.830,16 x R\$ 102.024,60), ausência do demonstrativo anexo referido no item IV do Termo de Verificação Fiscal como base dos pagamentos a segurados empregados, sujeição passiva solidária da administradora sem atribuição de conduta específica, ausência de fundamentação para responsabilização pessoal da administradora, inaplicabilidade da responsabilidade do sócio/administrador por mera condição de administrador (Súmula STJ 430).

2 PRELIMINARES

2.1 VIOLAÇÕES IMPUTADAS AO ÓRGÃO JULGADOR DE ORIGEM

2.1.1 NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA POR OMISSÃO DE APRECIÇÃO DE ARGUMENTOS E SÚMULAS

A decisão recorrida delimitou o objeto do litígio às contribuições previdenciárias patronais e às contribuições destinadas a terceiros exigidas em decorrência da exclusão da contribuinte do Simples Nacional. Com esse fundamento, deixou de conhecer das alegações relativas à apuração de receitas, à suposta omissão de receitas, a lançamentos em duplicidade, a valores creditados em conta bancária e a TEDs alegadamente oriundos de empréstimos, por entender que tais matérias diziam respeito ao lançamento de IRPJ e tributos reflexos discutidos em processo administrativo distinto. No tocante à multa qualificada, a DRJ examinou a legalidade da penalidade e concluiu pela sua manutenção, entendendo caracterizada conduta dolosa consistente na declaração de receitas em montante inferior ao efetivamente auferido, com redução indevida da carga tributária e permanência indevida no Simples Nacional.

Por sua vez, a recorrente sustenta que a decisão incorreu em omissão e negativa de prestação jurisdicional administrativa ao deixar de apreciar argumentos expressamente deduzidos na impugnação. Afirma que a composição das receitas, a existência de duplicidades, a consideração de TEDs, os recolhimentos efetuados no Simples Nacional e as inconsistências das planilhas fiscais não constituíam discussão autônoma sobre IRPJ, mas elementos fáticos utilizados pela própria fiscalização para fundamentar a aplicação da multa qualificada. Sustenta ainda que a decisão deixou de enfrentar alegações fundadas em súmulas administrativas, especialmente a Súmula CARF nº 76, e que, ao mesmo tempo em que afastou o exame dos fatos relacionados à apuração das receitas, utilizou esses mesmos fatos para manter a multa agravada, incorrendo em contradição interna e deficiência de fundamentação.

A nulidade da decisão administrativa por deficiência de fundamentação somente se configura quando houver ausência de apreciação de questão capaz, em tese, de alterar o resultado do julgamento ou quando a motivação adotada impossibilitar a compreensão das razões de decidir. Por outro lado, não há nulidade pelo simples fato de a autoridade julgadora rejeitar argumentos da parte ou restringir o exame da controvérsia aos pontos reputados juridicamente relevantes. O dever de motivação exige enfrentamento das questões necessárias à solução do litígio, mas não impõe resposta individualizada a todos os argumentos apresentados pelo sujeito passivo.

No caso concreto, verifica-se que a DRJ explicitou as razões pelas quais deixou de conhecer de determinadas alegações. Segundo consignado expressamente na decisão, os argumentos relativos à composição de receitas, movimentação bancária, TEDs, duplicidades e valores considerados na apuração de receitas foram reputados estranhos ao objeto deste processo, por se referirem ao lançamento de IRPJ e tributos reflexos tratado em procedimento

administrativo diverso. A decisão não ignorou a existência dessas alegações; ao contrário, identificou-as e justificou expressamente seu não conhecimento.

Entretanto, a recorrente aponta circunstância distinta e juridicamente relevante: embora a DRJ tenha afastado o exame desses fatos para fins de delimitação da lide, utilizou a suposta declaração de receitas inferiores às efetivamente auferidas como fundamento para manter a multa qualificada. De fato, ao apreciar a penalidade agravada, a decisão consignou que a qualificação decorreria da conduta dolosa consistente em declarar receitas em valor muito inferior às efetivamente auferidas, com o objetivo de reduzir a tributação e permanecer no Simples Nacional.

Diante disso, a questão não se resolve propriamente no plano da nulidade por omissão. A decisão efetivamente enfrentou a controvérsia relativa à multa qualificada e expôs os fundamentos pelos quais a manteve. O que a recorrente suscita é, em essência, possível insuficiência ou impropriedade desses fundamentos, matéria que se confunde com o exame do mérito da própria qualificação da multa e não com vício formal de fundamentação.

Quanto à alegada omissão na aplicação da Súmula CARF nº 76, verifica-se que o tema dos recolhimentos efetuados no Simples Nacional foi efetivamente suscitado no recurso como fundamento autônomo de revisão do lançamento. Todavia, a controvérsia relacionada à dedução dos recolhimentos realizados no regime simplificado possui conteúdo material próprio e deverá ser examinada no capítulo correspondente à metodologia de apuração do crédito tributário, não sendo suficiente, por si só, para caracterizar nulidade da decisão recorrida.

Assim, a preliminar de nulidade por omissão de apreciação não merece acolhimento. Eventuais deficiências dos fundamentos utilizados para manutenção da multa qualificada ou para a apuração do crédito tributário devem ser analisadas nos respectivos capítulos de mérito, onde será possível verificar se os elementos invocados pela fiscalização efetivamente sustentam as conclusões adotadas pela decisão recorrida.

Diante do exposto, rejeito a preliminar.

2.2 PRELIMINARES LEVANTADAS CONTRA O LANÇAMENTO

2.2.1 NULIDADE DECORRENTE DO TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL nº 11 (PRAZO PARA OPÇÃO DE REGIME E APRESENTAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO)

O acórdão recorrido afastou a alegação de nulidade decorrente da lavratura dos autos antes do término do prazo concedido no Termo de Intimação Fiscal nº 11. Entendeu, em primeiro lugar, que a eleição do regime de apuração do IRPJ e da CSLL não possui relação com o lançamento discutido neste processo, que versa exclusivamente sobre contribuições previdenciárias e contribuições destinadas a terceiros calculadas sobre a remuneração dos segurados empregados. Acrescentou que, embora os autos de infração tenham sido formalizados

em 05/12/2017, a ciência do lançamento somente ocorreu em 27/12/2017, após o encerramento do prazo concedido ao contribuinte, não havendo demonstração de prejuízo. A decisão também concluiu que a redação do Termo de Intimação Fiscal nº 11 era suficientemente clara, pois os itens 1 e 2 estabeleciam prazo de quinze dias contados da ciência do termo, sem margem para dúvidas quanto ao seu cumprimento.

De outro lado, a recorrente sustenta que o prazo concedido pela própria fiscalização foi desrespeitado, uma vez que o Termo de Intimação Fiscal nº 11 foi cientificado em 21/11/2017, de modo que o prazo expiraria apenas em 06/12/2017, enquanto os autos foram lavrados em 05/12/2017. Argumenta, ainda, que a redação da intimação era objetivamente ambígua. Segundo afirma, o item 1 concederia quinze dias para a escolha do regime tributário e o item 2 estabeleceria novo prazo de quinze dias, subsequente ao exercício da opção, para apresentação da escrituração correspondente. Nessa perspectiva, a expressão "feita a opção" induziria legitimamente à compreensão de que a apresentação dos livros contábeis deveria ocorrer apenas após a conclusão da primeira etapa. Sustenta, por fim, que a supressão desse prazo comprometeu sua possibilidade de apresentar a escrituração e prestar esclarecimentos perante a fiscalização.

A decretação de nulidade no processo administrativo fiscal exige demonstração de efetiva violação às garantias do contraditório e da ampla defesa ou de prejuízo concreto decorrente da irregularidade apontada. A jurisprudência administrativa consolidou o entendimento de que defeitos formais na condução do procedimento não conduzem, por si sós, à invalidação do lançamento quando não comprometem a compreensão da exigência nem restringem concretamente o exercício do direito de defesa. De igual modo, a antecipação de atos preparatórios ou internos da fiscalização não enseja nulidade se a constituição definitiva do crédito e a ciência do sujeito passivo ocorrerem em momento que preserve integralmente suas garantias processuais.

No caso concreto, é incontroverso que o Termo de Intimação Fiscal nº 11 foi cientificado em 21/11/2017 e que os autos de infração foram lavrados em 05/12/2017, um dia antes do término do prazo de quinze dias apontado pela recorrente. Também é incontroverso que a ciência do lançamento ocorreu apenas em 27/12/2017, após a expiração daquele prazo. A decisão recorrida registrou expressamente essas datas e consignou que não houve qualquer manifestação da contribuinte durante o período concedido para atendimento da intimação.

Além disso, a exigência objeto destes autos decorre da exclusão da empresa do Simples Nacional e da incidência das contribuições previdenciárias e destinadas a terceiros sobre as remunerações informadas em GFIP. Conforme registrado pela DRJ, o lançamento não foi constituído com fundamento na opção pelo regime de apuração do IRPJ ou da CSLL, matéria à qual se referia o item 1 da intimação. O nexo causal entre a alegada impossibilidade de exercício da opção tributária e a constituição das contribuições exigidas neste processo não foi demonstrado pela recorrente.

Quanto à alegada ambiguidade da redação, embora seja possível reconhecer que a expressão "feita a opção" possa sugerir uma sequência lógica entre a escolha do regime tributário e a apresentação da escrituração correspondente, a recorrente não demonstrou que tenha adotado qualquer providência concreta em razão dessa interpretação, tampouco que tenha buscado cumprir parcialmente a intimação ou solicitado esclarecimentos à autoridade fiscal. Mais relevante ainda, não identificou documentos específicos que teria apresentado caso lhe fosse reconhecido prazo adicional, nem demonstrou de que forma tais documentos seriam aptos a alterar os elementos que serviram de base ao lançamento ora examinado.

Nessas circunstâncias, a mera existência de possível imperfeição redacional na intimação não se revela suficiente para invalidar o lançamento. Ausente demonstração de prejuízo concreto ao exercício da defesa ou de influência efetiva da suposta irregularidade sobre a constituição do crédito tributário, não se configura hipótese de nulidade processual.

Assim, deve ser rejeitada a preliminar fundada no alegado descumprimento do prazo previsto no Termo de Intimação Fiscal nº 11, sem prejuízo de que os efeitos da ausência de apresentação da escrituração ou dos documentos solicitados sejam examinados, quando pertinente, nos capítulos específicos relacionados à multa qualificada e aos demais fundamentos materiais da exigência.

Diante do exposto, rejeito a preliminar.

2.2.2 TERMO DE ENCERRAMENTO DA FISCALIZAÇÃO E ALEGADO CERCEAMENTO DE DEFESA

O acórdão recorrido afastou as alegações de nulidade do procedimento fiscal, entendendo que a contribuinte teve ciência dos atos praticados pela fiscalização, foi regularmente intimada para apresentação de documentos e esclarecimentos e exerceu plenamente seu direito de impugnação após a ciência do lançamento. Com esse fundamento, concluiu pela inexistência de violação ao contraditório ou à ampla defesa.

Por sua vez, a recorrente sustenta que a constituição do crédito tributário teria ocorrido sem que lhe fosse assegurada oportunidade efetiva para se manifestar sobre os elementos utilizados pela fiscalização. Argumenta que determinadas conclusões constantes do procedimento fiscal foram incorporadas ao lançamento sem que houvesse prévia discussão ou possibilidade de esclarecimento, circunstância que teria comprometido a plenitude do contraditório e da ampla defesa.

O contraditório e a ampla defesa constituem garantias fundamentais também aplicáveis ao processo administrativo fiscal. Todavia, tais garantias não exigem que a autoridade fiscal submeta previamente ao contribuinte todas as conclusões alcançadas durante a fase investigatória ou que promova debate prévio acerca dos fundamentos que embasarão o lançamento.

A atividade fiscal compreende fase de investigação e coleta de elementos, ao término da qual a autoridade competente, convencendo-se da ocorrência da infração tributária, formaliza a exigência mediante lançamento. O contraditório desenvolve-se plenamente a partir da ciência desse ato, por meio da impugnação administrativa e dos recursos cabíveis.

Por essa razão, eventual nulidade somente se configura quando houver supressão efetiva da possibilidade de defesa ou quando a atuação fiscal impeça o conhecimento dos fatos e fundamentos que deram origem à exigência.

No caso concreto, a recorrente não demonstra que lhe tenha sido negado acesso aos elementos que fundamentaram o lançamento, nem identifica documento específico cuja apresentação tenha sido indevidamente recusada pela fiscalização. Tampouco aponta questão relevante que tenha ficado impossibilitada de suscitar na impugnação ou no recurso em razão da forma como o procedimento foi conduzido.

Ao contrário, os autos revelam ampla discussão acerca dos critérios utilizados pela fiscalização, dos documentos solicitados, dos fundamentos jurídicos da exigência, da qualificação da multa e dos demais aspectos do lançamento, o que evidencia que a contribuinte teve conhecimento suficiente dos elementos considerados pela autoridade fiscal para exercer sua defesa administrativa.

Além disso, a recorrente não demonstra prejuízo concreto decorrente da alegada ausência de manifestação prévia. A jurisprudência administrativa tem reiteradamente exigido a demonstração de efetivo comprometimento do direito de defesa para reconhecimento de nulidades processuais, não sendo suficiente a mera alegação genérica de irregularidade procedimental.

Diante desse contexto, não se verifica ofensa ao contraditório ou à ampla defesa decorrente da forma como foi conduzido o encerramento da fiscalização ou da posterior formalização do lançamento. Ausente demonstração de prejuízo concreto ou de restrição efetiva ao exercício da defesa, deve ser mantida a conclusão da decisão recorrida quanto à regularidade do procedimento administrativo.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

2.2.3 EFEITOS DA EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL

O acórdão recorrido consignou que a exclusão da empresa do Simples Nacional foi formalizada por meio do Ato Declaratório Executivo DERAT/DIORT nº 88/2017, objeto do processo administrativo nº 19515.720570/2017-02, e que tal exclusão tornou-se definitiva na esfera administrativa em razão da ausência de impugnação por parte da contribuinte. Com base nessa premissa, a decisão considerou superada a discussão acerca da exclusão do regime simplificado e delimitou o objeto deste processo à exigência das contribuições previdenciárias patronais e das contribuições destinadas a terceiros decorrentes dos efeitos daquela exclusão. Por essa razão,

deixou de conhecer das alegações relacionadas aos fundamentos que teriam motivado o desenquadramento da contribuinte do Simples Nacional.

Em sentido contrário, a recorrente sustenta que não pretende rediscutir a exclusão do Simples Nacional em si, mas os efeitos atribuídos a essa exclusão na constituição do crédito tributário. Afirmar que a fiscalização fundamentou o desenquadramento na suposta ausência de escrituração do Livro Caixa, embora o único fato efetivamente constatado tenha sido a não apresentação do documento solicitado. Segundo a recorrente, houve substituição indevida de um fato certo, isto é, a ausência de apresentação do livro, por um fato presumido, quer dizer, a inexistência de escrituração. Sustenta ainda que a escolha dessa hipótese normativa teria produzido consequências mais gravosas, especialmente quanto à fixação dos efeitos temporais da exclusão e à constituição das exigências posteriores, razão pela qual o tema deveria ter sido examinado pela decisão recorrida.

A definitividade administrativa de ato de exclusão do Simples Nacional impede a rediscussão, em processo distinto, da legalidade dos fundamentos que embasaram o desenquadramento. Uma vez regularmente constituído e não impugnado o ato administrativo específico de exclusão, seus efeitos tornam-se estáveis no âmbito administrativo, devendo os processos subsequentes partir da premissa de sua validade e eficácia.

Por outro lado, essa estabilização não impede o exame dos efeitos concretos produzidos pela exclusão quando tais efeitos constituem pressuposto da exigência tributária posteriormente lançada. Nessa hipótese, é necessário distinguir a discussão sobre a validade do ato de exclusão da discussão sobre a forma de aplicação de seus efeitos no lançamento subsequente.

No caso concreto, a recorrente procura reconstruir o fundamento material da exclusão, sustentando que a fiscalização teria presumido ausência de escrituração a partir da mera ausência de apresentação de documentos. Contudo, o lançamento ora discutido não foi constituído para apurar a regularidade da exclusão do Simples Nacional nem para sancionar a conduta que lhe deu causa. Conforme registrado no Termo de Verificação Fiscal e reconhecido pela decisão recorrida, o crédito tributário exigido decorre da incidência das contribuições previdenciárias e das contribuições destinadas a terceiros após o desenquadramento já consumado da contribuinte do regime simplificado.

Nessas circunstâncias, a análise proposta pela recorrente exigiria reexaminar precisamente o acerto da subsunção jurídica realizada no procedimento que culminou na exclusão do Simples Nacional, matéria que integra objeto próprio do processo administrativo nº 19515.720570/2017-02. A eventual procedência da tese dependeria da revisão do próprio ato de exclusão, e não apenas de seus efeitos, o que extrapola os limites objetivos deste processo.

Além disso, a recorrente não demonstra de que modo a eventual requalificação do fundamento da exclusão alteraria a incidência das contribuições exigidas neste lançamento. Ainda que se admitisse, em tese, que a exclusão tivesse sido fundamentada em enquadramento

normativo inadequado, permaneceria hígido o fato jurídico considerado pela decisão recorrida: a existência de ato administrativo definitivo que produziu o desenquadramento da contribuinte do Simples Nacional a partir do período fiscalizado.

Desse modo, não procede a alegação de que a decisão recorrida tenha incorrido em omissão ao deixar de reexaminar os fundamentos da exclusão. A controvérsia veiculada pela recorrente dirige-se, em realidade, ao próprio ato de desenquadramento, cuja validade não integra o objeto deste processo administrativo. Consequentemente, deve ser mantido o entendimento da decisão recorrida quanto à impossibilidade de rediscutir, nesta instância e neste processo, os pressupostos que embasaram a exclusão da contribuinte do Simples Nacional.

Diante do exposto, rejeito a preliminar.

3 MÉRITO

4 MULTA QUALIFICADA DE 150%

4.1 SÍNTESE DO FUNDAMENTO DO ACÓRDÃO RECORRIDO

O acórdão recorrido manteve a qualificação da multa de ofício prevista no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996. Consignou que a conduta da contribuinte caracterizaria atuação dolosa, consistente na declaração de receitas em valor muito inferior às efetivamente auferidas, com o objetivo de reduzir a tributação e permanecer indevidamente enquadrada no Simples Nacional. A decisão também rejeitou a alegação de que o emprego da expressão "em tese" no Termo de Verificação Fiscal revelaria hesitação da autoridade lançadora, entendendo que tal expressão decorre da terminologia usualmente empregada em matéria de representação fiscal para fins penais e não afasta a convicção manifestada pela fiscalização quanto à ocorrência de fraude. Por essas razões, concluiu estarem presentes os pressupostos para a aplicação da multa qualificada.

Por sua vez, a recorrente sustenta que a qualificação da multa carece de fundamentação adequada. Afirma que a fiscalização se limitou a descrever consequências tributárias supostamente verificadas, sem individualizar condutas concretas aptas a demonstrar dolo, fraude ou sonegação. Argumenta que os fatos mencionados no Termo de Verificação Fiscal, quais sejam, não apresentação de documentos, omissão de receitas, ausência de registro contábil e permanência no Simples Nacional, foram descritos de forma genérica e sem demonstração do elemento subjetivo exigido pelos arts. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/1964. Sustenta ainda que a utilização da expressão "em tese" evidenciaria precisamente a ausência de convicção quanto à configuração da fraude. Acrescenta que a decisão recorrida manteve a multa qualificada sem indicar qual das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/1964 teria sido efetivamente caracterizada, limitando-se a reproduzir os dispositivos legais e a reafirmar genericamente a existência de dolo.

Dispõe a legislação de regência:

LEI Nº 4.502 DE 1964:

Art. 68. A autoridade fixará a pena de multa partindo da pena básica estabelecida para a infração, como se atenuantes houvesse, só a majorando em razão das circunstâncias agravantes ou qualificativas provadas no processo. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)

(...)

§ 2º São circunstâncias qualificativas a sonegação, a fraude e o conluio. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)

(...)

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 do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação 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, ou a evitar ou deferir o seu pagamento.

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no art. 71 e 72.

LEI 9.430/1996

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

(...)

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

Especificamente, a simulação e a fraude consistem em atos ou falhas intencionais que buscam prevenir ou adiar a ocorrência de um evento tributável, ou alterar suas características fundamentais, com o objetivo de diminuir a quantia do imposto a ser pago ou adiar seu pagamento. A distinção importante é que essas ações ou omissões ocorrem antes do evento tributável, impedindo que ele aconteça ou modificando seus elementos essenciais para reduzir ou postergar intencionalmente o tributo devido, na hipótese de simulação, e são retroativas, no caso da fraude (cf. DANIEL NETO, Carlos Augusto. A Assimetria Conceitual entre as Sanções Administrativas e Penais na Tributação Federal. Revista Direito Tributário Atual, n. 46. p. 145-170. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral).

Conforme observado em análise doutrinária, eventuais inadimplências tributárias ou falhas cometidas no cumprimento das obrigações acessórias não são redutíveis aprioristicamente à obtenção de vantagem competitiva ou ao aumento dos lucros do contribuinte, em ação ou omissão tendente a ocultar ou a dissimular o fato jurídico tributário, ou a sua expressão econômica (SORRENTINO, Thiago Buschinelli. Responsabilidade Tributária Patrimonial, Penal e Trabalhista dos Administradores de Pessoas Jurídicas. São Paulo: Polo Books, 2019, p. 29 e seg.).

A inadimplência tributária constitui fenômeno complexo que permeia as relações entre o Estado arrecadador e os contribuintes, suscitando questões fundamentais sobre a natureza do ilícito fiscal e os limites da presunção de má-fé. No contexto do ordenamento jurídico brasileiro, emerge com clareza a necessidade de distinguir entre o mero descumprimento de obrigações tributárias e a conduta dolosa voltada à supressão ou redução consciente de tributos devidos.

A primeira consideração que se impõe reside na compreensão de que a inadimplência tributária representa risco inerente e contingente a toda atividade econômica, cuja eliminação completa revela-se impossível mesmo com os mais rigorosos sistemas de gestão. Esta realidade encontra fundamento na própria natureza da atividade empresarial, que se desenvolve em ambiente de incertezas e vicissitudes mercadológicas. O fracasso econômico, longe de constituir exceção, integra o espectro natural dos resultados possíveis em qualquer empreendimento, inexistindo regra ontológica que assegure o sucesso financeiro ou que transforme o insucesso em conduta ilícita.

Aqui cabe aplicar a racionalidade subjacente à Navalha de Hanlon. Utilizada neste contexto, ela demonstra que atribuir má-fé ou intenção dolosa à mera inadimplência, sem evidências robustas de conduta fraudulenta, configura não apenas erro lógico, mas também violação dos vetores fundamentais que regem o Estado Democrático de Direito, expressamente reproduzidos no Código Tributário Nacional e no restante da legislação de regência. Quando o Estado presume dolo na simples falta de pagamento, ignora que a explicação mais provável reside em dificuldades financeiras genuínas, erros administrativos ou falhas de gestão que caracterizam a imperfeição humana, e não em conspiração deliberada contra o Erário.

Talvez um dos exemplos mais eloquentes da imprescindibilidade da NAVALHA DE HANLON nos juízos acerca da presença de dolo na ação do contribuinte, a obra shakespeariana "O Mercador de Veneza" oferece metáfora eloquente para ilustrar a crueldade de se presumir má-fé na inadimplência econômica. ANTONIO, mercador respeitável e empreendedor necessário ao progresso de sua cidade, vê-se à mercê de vicissitudes marítimas que escapam a seu controle (bem como à imprudência causada por suas pulsões). Suas naus, lançadas ao mar em época de tecnologia rudimentar, representavam não apenas investimento comercial, mas a própria pulsão humana pelo progresso através do comércio. O naufrágio de sua frota não decorreu de negligência ou dolo, mas das idiossincrasias próprias da navegação em mares revoltos, onde tempestades e piratas constituíam riscos conhecidos, porém inevitáveis. A consequência dramática, que quase lhe custaria uma libra de carne e a própria vida, exemplifica com vigor literário a barbárie de se equiparar inadimplência involuntária a crime doloso. Uma série de manobras judiciais, políticas e sectárias acabaram por oferecer uma hipótese de salvação rápida e imponderadamente aceita. Em nossa república democrática moderna, aceitar que o mero insucesso econômico possa automaticamente caracterizar intenção criminosa equivaleria a ressuscitar a prisão por dívidas e a transformar o empreendedorismo em atividade de risco penal presumido. O Código Tributário Nacional, alinhado aos vetores constitucionais da presunção de inocência e da dignidade da pessoa humana, repudia tal interpretação jarvetiniana.

Indubitavelmente, a estrutura normativa do direito tributário brasileiro estabelece clara distinção entre as diversas modalidades de descumprimento das obrigações fiscais, reservando as sanções penais apenas para condutas que ultrapassem o mero inadimplemento. A lei penal, expressamente imbricada na estrutura da norma sancionadora tributária em exame, enumera taxativamente as hipóteses de crimes tributários, todas caracterizadas pela presença de elementos subjetivos específicos que denotam a intenção deliberada de fraudar o Fisco. A sonegação fiscal exige a ocultação ou prestação de declaração falsa às autoridades fazendárias; a fraude requer o emprego de artifício ou ardil; a conluio pressupõe ajuste doloso entre duas ou mais pessoas. Em nenhum momento o legislador incluiu a simples inadimplência como conduta criminosa, reconhecendo implicitamente que o não pagamento pode decorrer de causas alheias à vontade delituosa do contribuinte. Esta opção legislativa reflete compreensão sofisticada das realidades econômicas, onde crises financeiras, oscilações de mercado e erros de gestão constituem ocorrências ordinárias que não podem ser criminalizadas sob pena de se inviabilizar a própria atividade empresarial. Quando a administração tributária pretende inferir dolo da mera constatação de débitos não quitados, subverte a hierarquia normativa e cria tipos penal e sancionatório não previstos em lei, com a violação da regra da legalidade estrita que governa o direito tributário sancionatório-patrimonial e penal.

Sem prejuízo, a função dos tributos no Estado moderno transcende a mera arrecadação, configurando instrumento de política econômica e social que deve harmonizar-se com outros valores constitucionais, notadamente a livre iniciativa e o desenvolvimento nacional. Interpretar toda inadimplência como manifestação de dolo equivaleria a ignorar que o sistema tributário convive necessariamente com certo grau de inadimplemento involuntário, decorrente

das flutuações naturais da economia ou da estupidez humana. As empresas operam em ambiente de competição e risco, onde margens de lucro estreitas, prazos de pagamento descasados e variações cambiais podem rapidamente transformar situação de regularidade fiscal em inadimplência. Reconhecer esta realidade não significa legitimar a evasão fiscal dolosa, mas compreender que entre o cumprimento integral das obrigações tributárias e a sonegação criminosa existe vasto espectro de situações intermediárias que não podem ser reduzidas a uma dicotomia simplista (cf. SORRENTINO, Thiago. Responsabilidade Tributária, Penal e Trabalhista dos Administradores de Pessoas Jurídicas. 1. ed. São Paulo: Polo Books, 2019). O próprio ordenamento jurídico prevê mecanismos de recuperação fiscal, parcelamentos e transações precisamente porque reconhece que a inadimplência pode decorrer de dificuldades temporárias superáveis, ou de ruína catastrófica irrecuperável, incompatíveis com a presunção de má-fé permanente.

A regra da explícita e consistente motivação e fundamentação dos atos administrativos se aplica-se com especial vigor às acusações de ilícitos qualificados pela intenção sonegatória, apondo-se à administração fazendária o dever de demonstrar, além da materialidade do débito, a presença inequívoca do elemento subjetivo doloso. Esta exigência probatória não constitui privilégio indevido aos devedores fiscais, pois se trata de garantia fundamental que impede a transformação do poder de tributar em instrumento de opressão. Quando se presume dolo na inadimplência isolada, inverte-se o ônus da prova de maneira incompatível com o devido processo legal, forçando o contribuinte a demonstrar sua inocência em vez de exigir do Estado a comprovação da culpabilidade. Esta inversão viola não apenas normas processuais, mas a própria estrutura lógica do direito administrativo sancionador, onde a dúvida deve favorecer o acusado e não o acusador.

Como observação puramente lateral (*obiter dictum*), anota-se que as consequências práticas de se presumir dolo na inadimplência tributária revelar-se-iam devastadoras para o ambiente de negócios e para a própria arrecadação fiscal. Empresários honestos, confrontados com dificuldades financeiras temporárias, ver-se-iam transformados em criminosos presumidos, desencorajando o empreendedorismo e a formalização de negócios. A ameaça de criminalização automática da inadimplência criaria incentivo perverso para a informalidade, onde a ausência de registros oficiais supostamente protegeria o indivíduo contra acusações sancionatórias patrimoniais e penais.

Paradoxalmente, a presunção de má-fé reduziria a base tributária ao afugentar contribuintes do sistema formal, prejudicando a arrecadação que se pretende proteger. O direito comparado oferece exemplos eloquentes de jurisdições onde a criminalização excessiva de condutas empresariais resultou em fuga de capitais e estagnação econômica, demonstrando que a segurança jurídica constitui pré-requisito para o desenvolvimento sustentável.

Em conclusão, a isolada inadimplência tributária, seja total ou parcial, revela-se manifestamente insuficiente para caracterizar a intenção consciente de reduzir ou suprimir tributo devido. Esta afirmação encontra amparo não apenas na interpretação sistemática do ordenamento jurídico, mas também na compreensão das realidades econômicas que permeiam a

atividade empresarial e na aplicação dos princípios fundamentais que regem o Estado Democrático de Direito. A presunção de dolo baseada exclusivamente no inadimplemento viola a presunção de inocência, ignora as vicissitudes naturais dos negócios e cria ambiente de insegurança jurídica incompatível com o desenvolvimento econômico. O combate à sonegação fiscal, objetivo legítimo e necessário do Estado, deve pautar-se pela identificação precisa de condutas dolosas comprovadas, e não pela sanção indiscriminada de todos aqueles que, por razões alheias à má-fé, encontram-se temporariamente impossibilitados de cumprir suas obrigações tributárias. Somente assim preservar-se-á o equilíbrio entre o poder de tributar e os direitos fundamentais dos contribuintes, garantindo que o sistema fiscal cumpra sua função social sem transformar-se em instrumento de opressão.

Em síntese conclusiva, não se pode imputar ao sujeito passivo, ou ao seu representante, a intenção de reduzir ou de suprimir tributo, mediante ocultação ou manipulação do fato gerador concreto, se a conduta for indicativa de negligência ou de imperícia.

Também é inadmissível a utilização da Teoria do Domínio do Fato para responsabilizar pessoas naturais por infrações tributárias, especialmente aquelas que adotam em seus descritores normativos elementos típicos do Direito Penal (REsp 1.854.893, Sexta Turma, por unanimidade, julgado em 08/09/2020, DJe 14/09/2020).

Como os arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964 versam sobre fraude, simulação e conluio na perspectiva penal, a eles se aplica um padrão interpretativo mais rigoroso, refratário ao uso de ficções e de presunções que, em matéria civil não sancionatória, talvez fossem admissíveis.

Por sua eficácia persuasiva e clareza, transcrevo o seguinte trecho de decisão proferida pelo Min. MESSOD AZULAY, nos autos do HC 0367396-24.2024.3.00.0000 (DJe-N de 04/02/2025):

Em especial, a demonstração do dolo pertinente à prática do núcleo do respectivo tipo penal é imprescindível.

Conforme descreve Thiago Sorrentino, os tipos penais previstos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/1990, cujas características se espalham em comum noutros tipos relacionados às vicissitudes das empresas, pressupõem a comprovação de conduta ativa ou omissiva consciente e tendente a escamotear a ocorrência do fato jurídico tributário, em suas dimensões qualitativas ou quantitativas, que extrapolem "postura não intencional de prejudicar, nem de cometer erros, de modo a tornar eventual desvio um acidente inafastável pela contingência" (Um Conto de Duas Falsidades: a Influência Recíproca das Retóricas Tributária e Penal na Definição do Ilícito Tributário Punível com Sacrifícios ao Patrimônio e à Liberdade Física. Revista Magister de Direito Penal e Processual Penal Nº 121 – Ago-Set/2024, p. 96-110).

De outro modo, tais tipos penais reduzir-se-iam à criminalização do mero inadimplemento tributário, figura inexistente na legislação de regência (cf., e.g.,

AgRg no AREsp: 1848690 SC 2021/0069114-1, Data de Julgamento: 19/12/2022, T6 - SEXTA TURMA, Data de Publicação: DJe 02/02/2023; e, pelo racional, a orientação constante na Súmula 430/STJ).

Por exemplo, o atual panorama legal e jurisprudencial dá ampla margem a interpretações legítimas sobre o modo como os empreendimentos podem ser validamente organizados e desenvolvidos.

Demonstrativo dessa larga latitude interpretativa está nas discussões judiciais sobre os critérios decisórios determinantes que caracterizariam a pejetização, ilícita, de terceirização, lícita, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, em precedentes vinculantes (cf. Estudos Tributários e Aduaneiros – IX Seminário CARF / Francisco Marconi de Oliveira ... [et al.], Coordenador. Brasília: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), 2024).

Calha sempre lembrar uma observação feita pelo Min. CEZAR PELUSO, durante uma das sessões plenárias do STF, em que se discutia a responsabilização do advogado público pela elaboração de parecer adotado por autoridade, cuja conduta fosse, posteriormente, tida por ilegal.

Segundo se recorda, disse o Min. PELUSO algo próximo a (ou com esse sentido):

Se onze pessoas dotadas de notório saber jurídico muitas vezes não chegam a uma decisão unânime, como exigir de outras pessoas que vaticinem a única solução correta a uma questão jurídica, tal como posteriormente interpretada pelo Judiciário?

Neste ponto, é útil reafirmar: os requisitos para qualificação da multa, por se relacionarem ao direito administrativo sancionador, bem como por literalmente utilizarem a legislação penal como parâmetro de controle (Lei 4.502/1964), devem adotar as salvaguardas e linhas de interpretação típicas do direito penal.

A aplicação da multa qualificada prevista no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996 exige a demonstração de circunstâncias que revelem a prática de sonegação, fraude ou conluio, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Não basta a mera constatação de insuficiência de recolhimento, de erro declaratório ou mesmo de omissão de receitas. A qualificação demanda demonstração de conduta dolosa especificamente voltada a impedir ou dificultar o conhecimento do fato gerador, a modificar artificialmente suas características ou a ocultar a ocorrência da obrigação tributária.

A jurisprudência administrativa é firme no sentido de que o agravamento da multa não decorre automaticamente da existência de diferenças tributárias relevantes ou da mera subsunção do fato a presunções legais de omissão de receitas. Exige-se a demonstração de

circunstâncias concretas reveladoras do especial fim de agir que caracteriza as hipóteses dos arts. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/1964.

No caso concreto, o Termo de Verificação Fiscal consignou que a contribuinte não apresentou documentos solicitados pela fiscalização, teria declarado receitas inferiores às efetivamente auferidas, não teria registrado determinadas operações na contabilidade e teria permanecido no Simples Nacional apesar do volume de receitas efetivamente obtido. Com base nesses elementos, a fiscalização concluiu que a conduta caracterizaria "em tese, dolo e fraude para com o Fisco Federal".

Entretanto, observa-se que nem o Termo de Verificação Fiscal nem a decisão recorrida identificam expressamente qual das hipóteses tipificadas nos arts. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/1964 estaria configurada. Tampouco individualizam atos concretos destinados à ocultação da ocorrência do fato gerador ou à criação de mecanismos artificiais voltados à frustração da atividade fiscal. A fundamentação desenvolvida pela autoridade lançadora concentra-se essencialmente na constatação de receitas consideradas incompatíveis com aquelas declaradas e nos efeitos tributários daí decorrentes.

Também merece relevo o fato de que a própria decisão recorrida afastou da delimitação objetiva deste processo o exame das controvérsias relativas à composição das receitas apuradas pela fiscalização, às alegadas duplicidades, aos valores provenientes de TEDs e aos demais elementos utilizados para sustentar a apuração de receitas superiores às declaradas. Apesar disso, utilizou a existência dessas receitas supostamente omitidas como principal fundamento para afirmar a presença de dolo e justificar a qualificação da penalidade.

Quanto ao emprego da expressão "em tese", assiste razão à decisão recorrida ao afirmar que tal locução, isoladamente considerada, não inviabiliza a qualificação da multa. O problema jurídico não reside na escolha vocabular utilizada pela autoridade fiscal, mas na efetiva demonstração dos elementos que caracterizam sonegação, fraude ou conluio. A insuficiência da fundamentação decorre da ausência de descrição individualizada de condutas dolosas concretas, e não do uso da expressão em si.

À luz desses elementos, verifica-se que a motivação apresentada nos autos demonstra a existência de divergências relevantes entre os valores considerados pela fiscalização e aqueles declarados pela contribuinte, mas não evidencia, com o grau de especificidade exigido para incidência da penalidade agravada, a prática de atos concretos enquadráveis nas hipóteses dos arts. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/1964.

Desse modo, sem prejuízo da manutenção da exigência principal, conclui-se que os fundamentos constantes do lançamento e da decisão recorrida não são suficientes para sustentar a qualificação da multa de ofício. Consequentemente, deve ser afastado o agravamento previsto no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, com restabelecimento da multa de ofício em seu percentual ordinário.

Dito isso, entendo que a multa qualificada deve ser afastada.

Diante do exposto, acolho o argumento.

4.2 TDPF E ALEGADA IRREGULARIDADE DA INSTAURAÇÃO E AMPLIAÇÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL

O acórdão recorrido não enfrentou especificamente a alegação relativa à regularidade do TDPF. Ao delimitar o litígio, registrou apenas que não seriam conhecidas as razões relacionadas à alteração do TDPF para inclusão do IRPJ em data anterior à ciência da exclusão do Simples Nacional, por entender que tais matérias diziam respeito ao lançamento do IRPJ e tributos reflexos discutido em processo administrativo diverso. A decisão concentrou o exame deste processo nas contribuições previdenciárias e nas contribuições destinadas a terceiros exigidas em decorrência da exclusão do Simples Nacional.

Não obstante, a recorrente sustenta que o TDPF nº 08.1.90.00-2016-00512-0 teria sido alterado em 07/08/2017 para inclusão da fiscalização das contribuições previdenciárias antes da ciência da exclusão do Simples Nacional, ocorrida por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 9, de 08/09/2017. Argumenta que a autoridade fiscal não poderia partir de fato futuro para justificar procedimento fiscal relativo a fatos pretéritos. Defende ainda que o TDPF constitui instrumento indispensável à validade da ação fiscal, invocando precedentes administrativos e judiciais que reconheceriam a nulidade de procedimentos conduzidos sem observância das regras de instauração, prorrogação ou delimitação da competência fiscalizatória.

O Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal constitui instrumento de organização e formalização da atividade fiscalizatória, destinado a identificar o objeto da fiscalização, os agentes responsáveis e o período submetido à verificação. Sua finalidade é assegurar transparência, delimitação de competência e controle da atividade administrativa.

Todavia, a decretação de nulidade do lançamento por vícios relacionados ao TDPF exige demonstração concreta de irregularidade apta a comprometer a competência da autoridade fiscal ou a restringir o exercício do contraditório e da ampla defesa. Não basta a formulação abstrata de teses acerca da importância do instrumento ou a transcrição de precedentes que examinaram situações fáticas distintas.

No caso concreto, a recorrente não sustenta a inexistência de TDPF, tampouco afirma que a fiscalização tenha sido conduzida por autoridade desprovida de competência formal. Também não demonstra ausência de distribuição do procedimento, falta de prorrogação necessária ou atuação fiscal posterior ao término de prazo regularmente fixado. O que se afirma é que a ampliação ou alteração do objeto fiscalizatório teria ocorrido antes da ciência da exclusão do Simples Nacional.

Entretanto, a ciência do contribuinte acerca da exclusão do regime simplificado e a atividade fiscal destinada à verificação de fatos que possam produzir reflexos tributários constituem planos distintos da atuação administrativa. A circunstância de a fiscalização ter

ampliado o escopo do procedimento antes da formal comunicação da exclusão não demonstra, por si só, vício de competência nem invalida os atos praticados. A atividade fiscal pode apurar fatos, coletar elementos probatórios e examinar consequências tributárias ainda que determinados atos administrativos relacionados ao mesmo contexto venham a ser formalmente cientificados em momento posterior.

Além disso, a recorrente não identifica qualquer ato concreto de fiscalização que tenha sido praticado fora dos limites do TDPF efetivamente emitido, nem demonstra prejuízo específico decorrente da suposta irregularidade cronológica apontada. Toda a argumentação desenvolvida no recurso repousa sobre premissa teórica relativa à necessidade de observância do instrumento de fiscalização, mas não evidencia qual requisito formal teria sido efetivamente descumprido no procedimento que resultou no presente lançamento.

Também não se extrai dos autos elemento que permita concluir que o lançamento tenha sido formalizado por autoridade incompetente ou sem prévia instauração do procedimento fiscal correspondente. Os precedentes administrativos e judiciais invocados pela recorrente tratam de hipóteses específicas de ausência, expiração ou irregular prorrogação do instrumento de fiscalização, situações que não se encontram demonstradas no presente caso.

Dessa forma, ainda que se reconheça a relevância do TDPF como instrumento de controle da atividade fiscal, a nulidade pretendida não pode ser acolhida sem demonstração objetiva da irregularidade alegada e de sua repercussão concreta sobre a validade do lançamento. Ausentes tais elementos, deve ser rejeitada a insurgência relativa ao TDPF, mantendo-se a conclusão da decisão recorrida quanto à higidez formal do procedimento fiscal.

Ainda que por persuasão, aplica-se a racionalidade subjacente à Súmula CARF 171.

Tal enunciado estabelece de forma clara que a **irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento**. Ou seja, de acordo com o entendimento consolidado deste órgão, eventuais vícios formais no mandado que autoriza e distribui a ação fiscal não têm a força de anular a autuação.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

4.3 METODOLOGIA DE APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

O acórdão recorrido concluiu que o lançamento foi regularmente constituído com base nos elementos obtidos pela fiscalização, especialmente nas informações constantes das GFIP apresentadas pela própria contribuinte e nos demais documentos reunidos durante o procedimento fiscal. Consignou que as contribuições exigidas decorrem da incidência da contribuição previdenciária patronal e das contribuições destinadas a terceiros sobre remunerações pagas a segurados empregados, após a exclusão da empresa do Simples Nacional. Com esse fundamento, considerou hígida a metodologia utilizada para constituição do crédito tributário.

Por outro lado, a recorrente sustenta que a apuração realizada pela fiscalização seria inconsistente e insuficientemente demonstrada. Afirma que o procedimento fiscal não teria evidenciado de forma clara o caminho percorrido para identificação da base de cálculo utilizada no lançamento, comprometendo a possibilidade de verificação da correção dos valores exigidos. Sustenta, ainda, que a decisão recorrida deixou de enfrentar adequadamente as críticas dirigidas à metodologia adotada pela fiscalização.

A validade do lançamento tributário exige que a autoridade fiscal exponha de forma suficiente os fatos geradores, a base de cálculo adotada e os critérios utilizados para quantificação do crédito tributário. Não se exige, contudo, demonstração exaustiva ou reprodução integral dos cálculos no corpo do auto de infração, desde que os elementos necessários à compreensão da exigência estejam disponíveis ao sujeito passivo e permitam o exercício do contraditório e da ampla defesa.

No caso concreto, verifica-se que a exigência não decorre de presunção abstrata nem de mera estimativa desvinculada de elementos objetivos. Conforme registrado no procedimento fiscal e reconhecido pela decisão recorrida, a apuração teve como ponto de partida as remunerações informadas em GFIP pela própria contribuinte, sobre as quais passaram a incidir as contribuições previdenciárias patronais e as contribuições destinadas a terceiros em razão da exclusão do Simples Nacional.

Além disso, a recorrente não identifica, de forma objetiva, erro específico de cálculo, período indevidamente incluído, remuneração equivocadamente considerada ou critério matemático incorreto empregado pela fiscalização. Sua insurgência concentra-se predominantemente em críticas gerais à consistência da metodologia adotada, sem demonstrar concretamente qual parcela do crédito tributário teria sido constituída em desacordo com os elementos constantes dos autos.

Também não se verifica que a decisão recorrida tenha deixado de compreender o fundamento da exigência ou que tenha sido impossível à contribuinte identificar os fatos geradores considerados pela fiscalização. Ao contrário, o próprio recurso desenvolve impugnações detalhadas acerca dos critérios utilizados para constituição do crédito tributário, circunstância que evidencia a compreensão da metodologia empregada e afasta alegação de cerceamento de defesa.

À luz desses elementos, não se constata vício apto a comprometer a validade da metodologia utilizada para apuração das contribuições exigidas. Ausente demonstração objetiva de erro na identificação da base de cálculo ou na quantificação do crédito tributário, deve ser mantida a conclusão da decisão recorrida quanto à regularidade da apuração realizada pela fiscalização.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

4.4 INSUFICIÊNCIA DOS DADOS ANALISADOS

O acórdão recorrido não reconheceu a existência de vício decorrente da utilização dos dados fiscalizados na constituição do crédito tributário. Ao manter a exigência, considerou que as contribuições foram apuradas com base nos elementos constantes do procedimento fiscal e nas informações declaradas pela própria contribuinte, sem identificar irregularidade apta a comprometer a apuração do crédito tributário.

Por sua vez, a recorrente sustenta que a fiscalização teria empregado técnica de amostragem para constituição do lançamento, extrapolando conclusões obtidas a partir de conjunto restrito de informações para a integralidade do período fiscalizado. Argumenta que tal procedimento comprometeria a certeza e a liquidez do crédito tributário, especialmente porque não teria sido demonstrada a representatividade da amostra utilizada nem a correção dos critérios de extrapolação adotados.

A validade do lançamento tributário pressupõe que os elementos utilizados pela fiscalização sejam suficientes para demonstrar a ocorrência do fato gerador, a determinação da base de cálculo e a quantificação do crédito tributário exigido. Sempre que a apuração decorrer da análise de dados, documentos ou informações obtidas no curso da fiscalização, deve ser possível identificar os critérios empregados pela autoridade fiscal e permitir ao sujeito passivo o exercício do contraditório e da ampla defesa.

Por outro lado, a impugnação da metodologia adotada exige a demonstração concreta de inconsistências nos elementos utilizados para constituição da exigência. Não basta a formulação genérica de dúvidas quanto aos dados considerados ou quanto à abrangência das informações examinadas pela fiscalização.

No caso concreto, a recorrente sustenta que o lançamento teria sido construído a partir de conjunto restrito de dados coletados pela fiscalização, sem que houvesse demonstração suficiente da representatividade ou da abrangência dessas informações. Todavia, não identifica precisamente quais documentos ou informações teriam sido considerados de forma inadequada, tampouco demonstra qual parcela específica do crédito tributário teria sido afetada por eventual insuficiência dos dados utilizados na apuração.

Por sua vez, os elementos considerados pela decisão recorrida indicam que a exigência foi constituída com fundamento nas informações obtidas no curso do procedimento fiscal e nos dados declarados pela própria contribuinte, sem que se evidencie, dos elementos constantes deste processo, a utilização de metodologia incompatível com a apuração do crédito tributário exigido.

Nessas circunstâncias, a alegação recursal permanece em plano genérico. A recorrente não demonstra erro específico nos dados considerados pela fiscalização, inconsistência objetiva nos critérios empregados para a apuração ou incorreção identificável na quantificação do crédito tributário. Ausente demonstração concreta de vício nos elementos utilizados para constituição da exigência, não há fundamento para afastar o lançamento sob esse aspecto.

Assim, deve ser mantida a conclusão da decisão recorrida quanto à regularidade dos critérios empregados na apuração das contribuições exigida

Diante do exposto, rejeito o argumento.

5 DISPOSITIVO

Ante o exposto, CONHEÇO PARCIALMENTE do recurso voluntário, com exceção das razões recursais e dos respectivos pedidos acerca do arbitramento do lucro com fundamento no art. 530, III, do RIR/99, arbitramento como medida excepcional que exige prévia oportunidade de regularização da escrituração antes da desclassificação/arbitramento, precedente administrativo (CSRF/01-04.557) sobre impossibilidade de arbitramento sem intimação clara e prazo para regularização, divergência entre os valores de contribuição da empresa e de terceiros constantes do Termo de Verificação Fiscal e aqueles constantes do Auto de Infração (R\$ 313.196,55 x R\$ 313.795,06 e R\$ 101.830,16 x R\$ 102.024,60), ausência do demonstrativo anexo referido no item IV do Termo de Verificação Fiscal como base dos pagamentos a segurados empregados, sujeição passiva solidária da administradora sem atribuição de conduta específica, ausência de fundamentação para responsabilização pessoal da administradora, inaplicabilidade da responsabilidade do sócio/administrador por mera condição de administrador (Súmula STJ 430), REJEITO as preliminares, e, no mérito, DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO, tão-somente para reduzir a multa aplicada, do patamar de 150% para 75%.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Henrique Perlatto Moura**, redator designado

Dirijo do Conselheiro Relator com relação à qualificação da penalidade, pois entendo que houve pressuposto para sua aplicação no caso concreto.

Conforme apontado no relatório fiscal, a Recorrente suprimiu sistematicamente faturamento para que pudesse permanecer no regime simplificado de apuração do Simples Nacional. Constatada a divergência expressiva entre o faturamento declarado (dentro da faixa do Simples) e o efetivo (fora da faixa do Simples), percebeu-se que a maior parte dos ingressos obtidos via cartão de crédito foram suprimidos nas informações prestadas à fiscalização.

Não por outro motivo, foi lançada a penalidade em seu patamar qualificado, nos termos abaixo:

VI I – DA MULTA DE OFÍCIO

Fato é, que se trata de pessoa jurídica constituída que não apresentou à fiscalização os documentos intimados, e com a finalidade de burlar o fisco, não declarou a totalidade das receitas obtidas com vendas de mercadorias no período fiscalizado e não registrou essas vendas na contabilidade, e ainda no intuito de burlar o fisco efetuou Opção de Tributação pelo Regime Simples Nacional, reduzindo o pagamento de impostos de forma substancial.

Enquanto as receitas declaradas somaram R\$ 620.692,54, as receitas apuradas alcançaram o montante de R\$ 8.525.159,13, sendo que grande parte destas referem-se a valores recebidos por meio de cartões de créditos.

A conduta caracteriza, em tese, dolo e fraude para com o Fisco Federal.

Aplicamos a multa para os fatos geradores de 01/01/2013 a 31/12/2013; de 150% (cento e cinquenta) conforme art. 44, inciso I, e parágrafo 1º da lei nº 9.430/06, com redação dada pelo art. 14 da lei nº 11.488/07.

Veja-se, portanto, que o dolo foi devidamente caracterizado para desqualificar informações prestadas pelo contribuinte, restando evidenciada a fraude no caso concreto, de modo que não se está diante de mero erro na escrituração fiscal e sim tentativa dolosa de fraudar a fiscalização e permanecer no regime de tributação privilegiada.

Ademais, destaca-se que a Lei nº 14.689, de 2023, reduziu o patamar da penalidade ao importe de 100%, o que deve ser aplicado neste caso por força da retroatividade benigna prevista no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário na mesma extensão do Conselheiro Relator, rejeitar as preliminares e dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa de ofício qualificada ao patamar de 100%.

Assinado Digitalmente

Henrique Perlatto Moura