



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10073.720303/2017-07
ACÓRDÃO	2302-003.984 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	8 de abril de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VIACAO SANTO ANTONIO E TURISMO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DOS SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

A empresa obrigada a arrecadar a contribuição do segurado empregados e contribuintes individuais a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, e a recolher o valor arrecadado juntamente com a contribuição a seu cargo. O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadar em desacordo com o disposto nesta lei.

MULTA. CONFISCATÓRIA. INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA. SÚMULA CARF N° 02.

A argumentação sobre o caráter confiscatório da multa aplicada no lançamento tributário não escapa de uma necessária aferição de constitucionalidade da legislação tributária que estabeleceu o patamar das penalidades fiscais, o que é vedado ao CARF, conforme os dizeres de sua Súmula n° 2.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada, prevista no artigo 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430/1996, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra na hipótese tipificada nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI N. 14.689, de 2023. REDUÇÃO DE 150% PARA 100%.

Na hipótese de existência de processo pendente de julgamento, seja administrativa ou judicialmente, tendo como origem auto de infração ora lavrado com base na regra geral de qualificação, a nova regra mais benéfica (art. 8º da Lei 14.689, de 2023) deve ser aplicada retroativamente, nos termos do artigo 106, II, “c” do CTN, *in casu*, reduzida ao patamar máximo de 100% do valor do tributo cobrado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por conhecer do Recurso Voluntário, e, no mérito, por maioria de votos, dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa qualificada para 100%, nos termos da Lei 14.689/2023. Vencido o relator que deu parcial provimento para excluir a qualificação da multa de ofício. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Carmelina Calabrese.

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Carmelina Calabrese – Redatora Designada

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Carmelina Calabrese, Marcelo Freitas de Souza Costa, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra o contribuinte acima identificado, relativo às contribuições previdenciárias correspondentes a parte dos segurados, em relação as remunerações pagas aos empregados, no período de 01/01/2012 a 31/12/2012.

De acordo com o Relatório Fiscal (e-fls. 07/19), extrai-se:

I – INTRODUÇÃO

1. O presente Relatório Fiscal é parte integrante do Auto de Infração (AI) - Processo nº 10073-720.303/2017-07, lavrado em complementação ao AI - Processo nº 10073-721.024/2016-71, com amparo do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - TDPF nº 0710500.2017.00051.

2. A descrição das circunstâncias da lavratura do presente Auto de Infração encontra-se detalhada no corpo deste Relatório Fiscal, bem como no Relatório do Auto de Infração 10073-721.024/2016-71, e tem por finalidade atender ao devido processo legal, permitindo a clara compreensão por parte do sujeito passivo, para que o mesmo possa exercer o direito ao contraditório e à ampla defesa.

II - DA DESCRIÇÃO DOS PROCEDIMENTOS ADOTADOS NO CURSO DA AÇÃO FISCAL

3. A presente operação fiscal, acerca das contribuições previdenciárias, foi deflagrada mediante emissão do Termo de Início de Procedimento Fiscal -TIPF, em 06 de março de 2017, cuja ciência foi efetivada, por meio postal "AR J0646179559BR", em 07 de março de 2017.

3.1. Tendo em vista o caráter de lançamento complementar, o TIPF em questão possuía as fundamentações para o novo lançamento, bem como facultava o prazo de 07 dias para manifestação do contribuinte acerca dos fatos constatados.

3.2. Ressalta-se que o sujeito passivo se resguardou do silêncio e não apresentou nenhuma alegação acerca dos fatos constatados.

3.3. Em virtude dos fatos relatados nos itens supervenientes, lavra-se o presente Relatório Fiscal, parte integrante do Auto de Infração supracitado.

III - DA APURAÇÃO DOS FATOS

4. O Contribuinte alega em sua impugnação que os limites do salário de contribuição, para o ano calendário 2012, não foram respeitados, uma vez que foi realizado "arbitramento" pela autoridade lançadora.

4.1. Entretanto, equivoca-se o contribuinte ao aventar tal tese, uma vez que não foi utilizada a "aferição indireta" ou "arbitramento", bem como foi respeitado o limite do salário de contribuição.

4.2. Não obstante, o não respeito ao limite do salário de contribuição, bem como a utilização de uma base de cálculo distinta dos documentos da empresa (RAIS,

DIRF, Informações da Justiça do Trabalho, dentre outras), são condições sine qua non na utilização da aferição indireta, verbis:

(...)

5. OMISSÃO DE FATOS GERADORES EM GFIP APURADO EM CONFRONTO COM FOLHA DE PAGAMENTO – SEGURADOS EMPREGADOS

...

5.4. A partir da leitura do Inciso supracitado, depreende-se que todos os fatos geradores de contribuição previdenciária devem ser informados através da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP). Não obstante, quando devidamente intimado (TIF 02 – Processo nº 10073-721.024/2016-71) sobre o assunto, o contribuinte limitou-se a responder que "Somente os empregados que tiveram o FGTS recolhido constam em GFIP".

Item 2 - Somente os empregados que tiveram o FGTS recolhido constam em GFIP

5.5. Portanto, volitivamente, o contribuinte sonegava informações sobre fatos geradores, reduzindo, desta forma, indevidamente o valor das contribuições previdenciárias devidas.

5.6. Não obstante, percebe-se que tal conduta, por parte do contribuinte em questão, é contumaz, uma vez que em procedimentos fiscais anteriores (e.g. processo 10073.721.360/2014-52) a omissão em questão já fora atuada.

2. DA OMISSÃO DE REMUNERAÇÕES NAS GFIPS

2.1 Constatou-se que o contribuinte omitiu das Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GIFPs, de forma reiterada durante o período fiscalizado, parte das remunerações pagas ou creditadas mensalmente aos segurados a seu serviço, e parte das contribuições descontadas dos referidos segurados, como se constata no anexo "Totais de Base de Cálculo e Contribuição dos Segurados - FOLHA x GFIP". Com essa conduta, o contribuinte reduziu indevidamente valor das contribuições previdenciárias por ele devidas.

IV – DA MULTA DE OFÍCIO APLICADA

...

6.1. Não obstante, a conduta do sujeito passivo em lide se enquadra no art. 44, §1º da Lei nº 9.430/1996, combinado com o art. 71 da Lei nº 4.502/1964, uma vez que deforma sistemática e reiteradamente, fatos geradores foram omitidos, com a finalidade de suprimir indevidamente parte das contribuições previdenciárias, e ao mesmo tempo dificultar o conhecimento por parte do Fisco, verbis:

(...)

Após apresentação da impugnação pelo autuado, foi proferido Acórdão n° 09-64.190 - 5ª TURMA DA DRJ em Juiz de Fora/MG de e-fls. 350/359, a qual julgou procedente o lançamento.

Inconformado com referida decisão, o contribuinte apresentou recurso (e-fls. 366/375), repisando às alegações da defesa inaugural, motivo pelo qual adoto o relatório da decisão recorrida:

Inicialmente, alega reconhecer o equívoco na confecção da GFIP, por desconhecimento técnico à época dos fatos geradores. Alega, no entanto, que todos os fatos geradores encontram-se contabilizados em seus livros Diário.

Alega também que não foi observado o limite máximo de contribuição dos segurados, não obstante alíquota utilizada ter sido de 8%. Entende que esse procedimento é o relativo a arbitramento por aferição indireta, cuja fundamentação não foi citada no Relatório Fiscal, requisito para a autuação nos termos do art. 10 do Decreto 70.235/1972. Propugna novamente pela sua anulação.

Alega em seguida que a multa imposta tem feições confiscatórias violando preceitos constitucionais. Entende que não foi comprovado o dolo a justificar a multa qualificada e que o erro já admitido não seria supedâneo à exasperação da penalidade.

Ao fim, o recorrente pugna que seja julgado totalmente improcedente o presente Auto de Infração, com o cancelamento da integralidade do crédito tributário.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Marcelo Freitas de Souza Costa – Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Mérito

Alega a empresa que houve equívoco quanto à alíquota empregada e a forma de apuração.

Pois bem!

O levantamento em questão, correspondente a contribuição dos segurados empregados, a partir do confronto da Folha de Pagamento X GFIP da empresa, especificamente em caráter complementar ao lançamento original (PAF 10073-721.024/2016-71), justamente para contemplar a diferença entre a alíquota correta, com base em todos os dados contábeis apurados, em face da alíquota mínima de 8% lançada originalmente.

Ademais, os limites e faixas de tributação do salário de contribuição, para o ano calendário em lide, estão definidos na Portaria Interministerial MPS/MF 02, de 06 de janeiro de 2012. Ttal Documento estabeleceu em seu Anexo II, a tabela de contribuição dos segurados empregado, empregado doméstico e trabalhador avulso, para pagamento de remuneração a partir de 1 de janeiro de 2012, tendo como limite o valor de R\$ 3.916,20.

Outrossim, o valor máximo de remuneração dos segurados empregados encontrado nos arquivos de folha de pagamento foi de R\$ R\$ 3.328,80, na competência 07/2012 para o segurado José de Alencar de oliveira, portanto, R\$ 587,40 aquém do limite máximo.

Diante do exposto, não houve qualquer tributação acima dos limites definidos pela legislação de regência.

Sendo assim, as contribuições previdenciárias (parte dos segurados empregados), foram apuradas de acordo de acordo com o art. 20, c/c os arts.12, I e 28, I, todos da Lei 8.212/91.

Da Multa Qualificada

Quanto às alegações acerca da violação aos princípios constitucionais e do caráter confiscatório da multa, aplica-se o disposto na Súmula CARF nº 2, de observância obrigatória por seus Conselheiros:

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

Sendo assim, no âmbito do procedimento administrativo tributário, cabe exclusivamente verificar se o ato praticado pelo agente está, ou não, conforme a legislação, sem emitir juízo da legalidade ou da constitucionalidade das normas jurídicas que embasam aquele ato.

Contrapõem-se, também, a autuada, contra a qualificação da multa aplicada afirmando a inocorrência de dolo, bem como eventual comprovação da conduta dolosa.

Pois bem!

Preambularmente, cumpre transcrever a legislação que fundamentou a exigência da multa no presente lançamento de ofício:

Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será 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.

Como se vê, a multa de 75%, prevista no inciso I, acima transcrito, é objetiva e independe da culpa ou dolo do agente. O artigo 136 do Código Tributário Nacional assim diz:

Art. 136 Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Contudo, a multa qualificada de 150%, em atendimento ao que disciplina o §1º, art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, poderá ser aplicada somente nos casos previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, 1964, que têm a seguinte redação:

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.

A sonegação pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à fazenda pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Na sonegação sempre existe o dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública. Para ser enquadrado neste conceito, basta o contribuinte agir com dolo na desobediência da lei fiscal.

A sonegação impede a apuração da obrigação tributária principal diante da ocultação de bens ou de fatos jurídicos à incidência fiscal (fato gerador já realizado) enquanto na figura da fraude a ação ou omissão visa escamotear o pagamento do imposto devido - reduzi-lo, evitá-lo ou retardá-lo.

Depreende-se dos dispositivos acima transcritos que para aplicação da multa qualificada deve existir o elemento fundamental de caracterização que é o **evidente intuito de fraudar ou de sonegar**.

Ainda de acordo com os dispositivos legais acima transcritos, impõe-se à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência

em casos de imputação da multa qualificada, que somente poderá ser levada a efeito quando àquela estiver convencida do cometimento do crime (dolo, fraude ou sonegação), devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e, bem assim, ao procurador de que o delito efetivamente praticado.

Em outras palavras, não basta a indicação da conduta dolosa, fraudulenta, a partir de meras presunções e/ou subjetividades, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal da intenção pré-determinada do contribuinte, demonstrada de modo concreto, sem deixar margem a qualquer dúvida, visando impedir/retardar o recolhimento do tributo devido.

Este entendimento, aliás, encontra-se sedimentado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

MULTA AGRAVADA – Fraude – Não pode ser presumida ou alicerçada em indícios. A penalidade qualificada somente é admissível quando factualmente constatada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação. (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão n° 108-07.561, Sessão de 16/10/2003) (grifamos)

MULTA QUALIFICADA – NÃO CARACTERIZAÇÃO – Não tendo sido comprovada de forma objetiva o resultado do dolo, da fraude ou da simulação, descabe a qualificação da penalidade de ofício agravada. (2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão n° 102-45.625, Sessão de 21/08/2002)

MULTA DE OFÍCIO – AGRAVAMENTO – APLICABILIDADE – REDUÇÃO DO PERCENTUAL – Somente deve ser aplicada a multa agravada quando presentes os fatos caracterizadores de evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71 a 73 da Lei n° 4.502/64, fazendo-se a sua redução ao percentual normal de 75%, para os demais casos, especialmente quando se referem à infrações apuradas por presunção. (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão n° 108-07.356, Sessão de 16/04/2003) (grifamos)

Na esteira desse raciocínio, ratificando posicionamento pacífico do então 1º Conselho de Contribuintes, o CARF consagrou de uma vez por todas o entendimento acima alinhavado, editando a Súmula nº 14, determinando que:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a QUALIFICAÇÃO da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo

Pois bem. A meu ver, para aplicar a multa qualificada é necessária a prova da evidente intenção de sonegar ou fraudar, condição imposta pela lei. A prova deve ser material, pois o evidente intuito de sonegação não pode ser presumido. Não basta a prova da falta de recolhimento da contribuição devida, tampouco meros indícios; é necessária que estejam

perfeitamente identificadas e comprovadas a circunstância material do fato, com vistas a configurar o evidente intuito de sonegar, relativamente a cada fato gerador do imposto.

Com efeito, o agente lançador justificou a imposição da penalidade exacerbada a conduta reiterada, vejamos:

Página 10 de 13 mb
6.1. Não obstante, a conduta do sujeito passivo em lide se enquadra no art. 44, §1º da Lei nº 9.430/1996, combinado com o art. 71 da Lei nº 4.502/1964, uma vez que de forma sistemática e reiteradamente, fatos geradores foram omitidos, com a finalidade de suprimir indevidamente parte das contribuições previdenciárias, e ao mesmo tempo dificultar o conhecimento por parte do Fisco, *verbis*:

(...)

A simples menção, no Relatório Fiscal, ao fato de ter o Recorrente cometido o mesmo erro repetidamente não é suficiente, na visão deste Relator, para a caracterização do *dolo* exigido pela lei.

Isto porque o *dolo*, como aponta a doutrina penalista, é *a consciência e a vontade de realização dos elementos objetivos do tipo de injusto doloso (tipo objetivo)*. [...] *Age dolosamente o agente que conhece e quer a realização dos elementos da situação fática ou objetiva, sejam descritivos, sejam normativos, que integram o tipo legal de delito*. (PRADO, Luiz Regis. **Curso de Direito Penal Brasileiro**, 6.ed., Rio de Janeiro: Revista dos Tribunais, 2006, p.113).

O simples fato de se repetirem erros não é suficiente, no meu entendimento, para a caracterização do *dolo*.

Entendimento semelhante possui a Câmara Superior de Recursos Fiscais, no sentido de que a mera conduta reiterada do contribuinte não é suficiente para caracterização de conduta dolosa, fraude ou simulação, sendo necessária a demonstração cabal das mesmas, vejamos:

IRPF. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA E RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA. MULTA QUALIFICADA. **DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO COMPROVADOS. SIMPLES CONDUTA REITERADA E/OU MONTANTE MOVIMENTADO. IMPOSSIBILIDADE DE QUALIFICAÇÃO.**

De conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96, c/c Sumula nº 14 do CARF, a qualificação da multa de ofício, ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), **condicionase à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude do contribuinte. Assim não o tendo feito, não prospera o agravamento da multa, sobretudo quando a autoridade lançadora utiliza como lastros à sua empreitada a simples reiteração da conduta** e/ou o volume/montante da movimentação bancária do contribuinte, fundamentos que, isoladamente, não se prestam à aludida imputação, consoante jurisprudência deste Colegiado.

Recurso especial negado. (CSRF. Acórdão 9202003.644– 2ª Turma. Sessão de 04.03.2015)

(grifo nosso)

Ora, o próprio fato de a contribuinte apresentar à Receita Federal todos os documentos contábeis, folhas de pagamento, livros EFD, entre todos os outros, depõe contra o entendimento da fiscalização da prática de conduta dolosa visando à sonegação. Não faria sentido que aquele que tem a intenção de lesar o Fisco mediante o recolhimento a menor de contribuições previdenciárias informasse na contabilidade, bem como na folha o valor correto e, na GFIP, eventuais omissões. Pelo contrário, tal prática apenas reforça o fato de que houve informação incorreta, ou seja, confusão por parte da autuado.

Sendo assim, depreende-se que não há o intuito de fraudar ou omitir situações do fisco, porém equívocos que ocasionaram o recolhimento a menor, motivo que ensejou o presente lançamento, não havendo que falar em multa majorada.

***In casu*, constata-se que os fatos geradores estavam informados nos outros documentos contábeis da contribuinte, o que não impediu em momento algum de a fiscalização deter conhecimento pleno por ocasião da condução de simples ação fiscal.**

Destarte, consoante demonstrado no excerto do TVF Fiscal acima transcrito, o fundamento fulcral da fiscalização ao aplicar a multa qualificada de 150% se fixa na manutenção reiterada de operações à margem da tributação, o que, em verdade, se caracteriza como simples recolhimento a menor, fazendo incidir precisamente o *ratio decisium* disposto na Súmula CARF nº 14 acima transcrita.

Repito, todas os outros documentos apresentados pela contribuinte não demonstram qualquer intenção de lesar o fisco, conforme depreende do seguinte excerto do relatório Fiscal:

4.17. Não obstante, salienta-se que o enquadramento na faixa de contribuição foi considerado após o computo total dos valores omissos em GFIP, ou seja, valores informados em Folha de Pagamento, Valores creditados a título de Indenização Pecuniária e a título de Participação nos Lucros.

Cabe mencionar ainda que a manutenção da qualificação da multa pela decisão de piso se deu por maioria, tendo a Conselheira Antonieta Pires Sampaio Frauches entendi por sua exclusão, como bem delineado da declaração de voto, senão vejamos:

Em consonância com votos exarados em outros processos, já manifestei minha posição de que a aplicação de penalidade mais grave, mediante a majoração da multa de ofício, somente tem cabimento em situações específicas, onde fique evidenciado o comportamento anormal do sujeito passivo, seja no tocante ao dolo, conluio ou fraude, situações que, por sua gravidade, devem ensejar

reprimenda punitiva de maior monta, com o fito de punir o infrator que assim age, extrapolando a conduta do mero inadimplente, e desestimular novos procedimentos desta natureza.

Conforme se depreende da legislação, para que a multa seja qualificada, é necessária a conduta dolosa por parte do agente. Ensina a Doutrina que “dolo ocorre quando o indivíduo age de má-fé, sabendo das consequências que possam vir a ocorrer, e o pratica para de alguma forma beneficiar-se de algo”. Assim, para que haja dolo deve haver a intenção de “burlar a lei”, enganando o próximo em proveito próprio ou alheio, o que, no meu sentir, não ocorre no caso concreto.

À situação, por analogia, entendo aplicável as mesmas regras de omissão de rendimentos ou receitas, os quais, por si só, não autorizam a qualificação da multa de ofício, pois se faz necessária a comprovação da intenção do sujeito passivo, ou seja, provas que configurem o dolo, como se verifica nas Súmulas CARF n.º 14 e 25, ora colacionados:

“Súmula CARF n.º 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo”.

“Súmula CARF n.º 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64.”

Assim, na ausência de dolo, intuito de sonegar ou fraudar a fiscalização, constato que o mais adequado seria aplicar o artigo 35 A, da Lei n.º 8.212/91, o qual dispõe que “nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 inciso I da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Neste sentido, a título de exemplo cito a decisão do CARF no Acórdão de nº 2201-003417 da 2ª Câmara /1ª Turma Ordinária datado de 07/02/2017.

Sendo assim, a consequência da informação equivocada e recolhimento a menor é o lançamento de ofício dessa diferença, com a consequente cobrança das contribuições indevidamente não recolhidas, não sendo possível se afirmar, sem outros elementos de prova, a prática de conduta.

Neste diapasão, cabe afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a para seu patamar base de 75%.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para excluir a multa qualificada, reduzindo-a ao percentual de 75%.

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa**VOTO VENCEDOR**

Conselheira Carmelina Calabrese, redatora designada

Em que pese o merecido respeito a que faz jus o ilustre Relator, dele divirjo quanto ao seu entendimento de afastar a multa qualificada.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

Compulsando-se os autos, verifica-se que no Relatório Fiscal do Auto de Infração, e-fls. 13 a 16, a autoridade fiscal detalha a conduta dolosa do sujeito passivo conforme trechos transcritos a seguir:

5. OMISSÃO DE FATOS GERADORES EM GFIP APURADO EM CONFRONTO COM FOLHA DE PAGAMENTO - SEGURADOS EMPREGADOS

5.1. Sobre a remuneração paga ou creditada aos Segurados Empregados há incidência de contribuição previdenciária, nos percentuais estabelecidos na legislação vigente...

[...]

5.2. A Lei 8.212/1991 estabeleceu diversas obrigações para o empregador, dentre elas, a de declarar a Secretaria da Receita Federal do Brasil, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS...

[...]

5.3. O Decreto nº 3.048 regulamentou a forma como tais informações devem ser prestadas a Secretaria da Receita Federal do Brasil, verbis:

Decreto 3.048:

"Art. 225. A empresa é também obrigada a:

(...)IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto;"

5.4. A partir da leitura do Inciso supracitado, depreende-se que todos os fatos geradores de contribuição previdenciária devem ser informados através da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP). Não obstante, quando devidamente intimado (TIF 02 - Processo nº 10073-721.024/2016-71) sobre o assunto, o contribuinte limitou-se a

responder que "Somente os empregados que tiveram o FGTS recolhido constam em GFIP".

5.5. Portanto, volitivamente, o contribuinte sonegava informações sobre fatos geradores, reduzindo, desta forma, indevidamente o valor das contribuições previdenciárias devidas.

5.6. Não obstante, percebe-se que tal conduta, por parte do contribuinte em questão, é contumaz, uma vez que em procedimentos fiscais anteriores (e.g. processo 10073.721.360/2014-52) a omissão em questão já fora autuada.

2. OA OMISSÃO DE REMUNERAÇÕES NAS GFIPS 2.1 Constatou-se que o contribuinte omitiu das Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GIFPs, de forma reiterada durante o período fiscalizado, parte das remunerações pagas ou creditadas mensalmente aos segurados a seu serviço, e parte das contribuições descontadas dos referidos segurados, como se constata no anexo "Totais de Base de Cálculo e Contribuição dos Segurados - FOLHA x GFIP". Com essa conduta, o contribuinte reduziu indevidamente valor das contribuições previdência nas competências por ele devidas.

IV - DA MULTA DE OFÍCIO APLICADA

6. Quando apurada alguma hipótese de lançamento de ofício, prevista no art. 35 da Lei 8.212/91, há, como reflexo, a aplicação de multa, conforme disposto no art. 35-A dessa Norma C/C o art.44 da Lei 9.430/96, *in verbis*:

Lei 8.212/1991

"Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996."

Lei 9.430/1996

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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."

6.1. Não obstante, a conduta do sujeito passivo em lide se enquadra no art. 44, §1º da Lei nº 9.430/1996, combinado com o art. 71 da Lei nº 4.502/1964, uma vez que de forma sistemática e reiteradamente, fatos geradores foram omitidos, com a finalidade de suprimir

indevidamente parte das contribuições previdenciárias, e ao mesmo tempo dificultar o conhecimento por parte do Fisco, *verbis*:

Lei 9.430/1996

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será 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."

Lei 4.502/1964

"Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I- da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II- das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente." (grifei)

6.2. Outrossim, não há como prosperar qualquer tese acerca de erro de conduta adotada pelo interessado, visto que resta caracterizada a consciência da ilicitude do ato (uma vez que, por óbvio, o contribuinte tinha conhecimento das remunerações por ele mesmo registradas nas folhas de pagamento e escrituradas em sua contabilidade).

6.3. Ademais, a vontade de concretizar a conduta descrita no artigo 71, I, da Lei nº 4.502/64 (revelada pela prática sistemática e reiterada de declarar em GFIP apenas parte das remunerações e contribuições descontadas dos segurados), obtendo como resultado, qual seja, o de evitar o pagamento ou a cobrança de ofício de parte da contribuição previdenciária devida.

6.4. Em virtude dos fatos expostos acima, a multa de ofício aplicada foi no percentual de 150 % (cento e cinquenta por cento).

No acórdão recorrido, a DRJ - Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (MG), e-fls. 357 a 358, manteve a multa qualificada conforme trechos abaixo transcritos:

Em relação à qualificação da multa adotada, a auditoria destacou a existência de autuação anterior pelo mesmo motivo (10073.721360/2014-52). Assim, o sujeito passivo teve ciência, mediante autuação, de que havia desconformidade grave no

seu procedimento de informação através de GFIP. Tal autuação ocorreu cerca de dois anos antes da presente. Ou seja, tempo suficiente para correção de todo e qualquer equívoco que tivesse praticado e passasse a adotar procedimento conforme a legislação.

Assim, tinha conhecimento de que praticava a irregularidade novamente autuada. E, nesses termos, nos parece configurado o dolo contestado, a exigir a penalidade qualificada.

No meu entender, os fatos apontados no relatório fiscal, configuram evidências suficientes para caracterizar de que a infração apurada tem a marca do dolo do sujeito passivo. Não há, portanto, como admitir-se que tenha sido fruto de erro ou negligência o fato da pessoa jurídica, ao longo de anos, apresentar, sistematicamente, declarações em GFIP com valores a menor do que efetivamente pagou de remunerações a seus segurados empregados.

Aliás, relativamente à conduta reiterada em omitir informações ao Fisco, que se caracteriza como elemento para convencimento dos julgadores quanto ao dolo que conduz à qualificação da multa de ofício, não é de hoje que a jurisprudência da Turma da Câmara Superior (bem como de outros colegiados do CARF) vem admitindo-a, conforme se depreende dos precedentes abaixo:

MULTA AGRAVADA. CONDUTA REITERADA

Nos termos da jurisprudência majoritária da CSRF, e das Câmaras da Primeira Seção do CARF, a prática reiterada de infrações à legislação tributária denota a intenção dolosa do contribuinte de fraudar a aplicação da legislação tributária e lesar o Fisco. (Acórdão nº 9101-00.140, sessão de 12/05/2009, da relatoria do Conselheiro Antônio Carlos Guidoni Filho).

IRPJ. MULTA QUALIFICADA. CONDUTA REITERADA DE OMITIR RECEITAS MEDIANTE A PRESTAÇÃO DE DECLARAÇÃO FALSA AO FISCO. CABIMENTO.

Cabível a aplicação da multa qualificada intenção deliberada da contribuinte de omitir suas receitas, de forma reiterada mediante a prestação de informação falsa ao Fisco, seja declarando-se inativa em um ano, seja declarando valores ínfimos no ano subsequente, sabidamente inferiores à real receita auferida. (Acórdão 9101-006.592, sessão 10/05/2023.)

MULTA QUALIFICADA. PRÁTICA REITERADA.

A prática reiterada de declarar e pagar, durante todo o ano calendário, apenas um pequeno percentual das receitas corretamente escrituradas nos livros contábeis e fiscais serve, por si só, para comprovar a intenção dolosa de suprimir tributos, não podendo ser compreendida como simples erro de escrituração, e justifica a aplicação da multa qualificada de 150%.

om o exposto, há se concluir pela conduta dolosa da Recorrente em sonegar da autoridade fazendária o correto valor das remunerações pagas a seus segurados empregados, fato

gerador das contribuições sociais, enquadrando-se, tal conduta, perfeitamente nas disposições do artigo 71, I, da Lei n.º 4.502, de 1964.

Desta forma, correta a decisão a quo de manter aplicação da multa qualificada, nos termos do artigo 44, inciso I, e § 1º, da Lei n.º 9.430, de 1996, com redação dada pelo artigo 14 da Lei n.º 11.488, de 2007.

RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. LEI Nº 14.689, de 2023

Contudo, devido a alteração legislativa, no tocante à multa qualificada de 150%, prevista no art. 44 da Lei 9.430/96, que condiciona a aplicação desse percentual aos casos de sonegação, fraude ou conluio definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, ou seja, aos casos que denominamos de conduta qualificada, cabe ajuste no percentual da multa qualificada.

O art. 44 da Lei n. 9.430/96 foi alterado pelo art. 8º da Lei n. 14.689/23, passando a ter a seguinte redação:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

[...]

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023) § 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões.

Assim, a multa qualificada, nos termos dos artigos 71 a 73, da Lei n.º 4.502, de 1964, foi reduzida de 150% para 100%, nos casos de não verificada a reincidência do sujeito passivo.

Nos termos do art. 106, II, “c” do CTN, a nova lei aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

CONCLUSÃO

Portanto, com o exposto, no mérito, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, mantendo a multa de ofício qualificada, aplicando a retroação disposta da Lei 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, incluído pela Lei 14.689/2023, reduzindo a multa de ofício qualificada ao percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Carmelina Calabrese