



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10508.000384/2011-74
ACÓRDÃO	2101-003.500 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	META ELETRIFICAÇÃO RURAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/12/2007 a 31/12/2008

NÃO CONHECIMENTO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. ANÁLISE EM SEDE RECURSAL. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO CONSUMATIVA.

Não sendo matéria de ordem pública, resta prejudicada a análise de matéria não suscitada na impugnação, por força do artigo 17, do Decreto nº 70.235/72 restando configurada não a preclusão consumativa, o que conduz ao não conhecimento do recurso interposto.

NÃO CONHECIMENTO. RECURSO VOLUNTÁRIO. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

O processo administrativo não é via própria para a discussão da constitucionalidade das leis ou legalidade das normas. Enquanto vigentes, os dispositivos legais devem ser cumpridos, principalmente em se tratando da administração pública, cuja atividade está atrelada ao princípio da estrita legalidade.

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

O cerceamento do direito de defesa se dá pela criação de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária, ou então pelo óbice à ciência do auto de infração, impedindo a contribuinte de se manifestar sobre os documentos e provas produzidos nos autos do processo.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. PERÍCIA OU DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO FUNDAMENTADO. SÚMULA CARF Nº 163

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do

contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

Não há falar em cerceamento do direito de defesa, se o Relatório Fiscal e os demais anexos que compõem o Auto de Infração contêm os elementos necessários à identificação dos fatos geradores do crédito lançado e a legislação pertinente, possibilitando ao sujeito passivo o pleno exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa.

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/12/2007 a 31/12/2008

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. IMPROCEDÊNCIA.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, não tendo ele se desincumbido deste ônus, não há como se considerar argumentos de que a fiscalização teria calculado equivocadamente o tributo devido. Simples alegações desacompanhadas dos meios de prova que as justifiquem revelam-se insuficientes para comprovar os fatos alegados.

Assunto: Obrigações Acessórias

Período de apuração: 01/12/2007 a 31/12/2008

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. OMISSÃO DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NA GFIP. REFLEXOS DO PROCESSO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL DECLARADA PROCEDENTE. MANUTENÇÃO DA PENALIDADE.

Uma vez reconhecida a procedência do lançamento envolvendo o crédito tributário da obrigação principal, é de rigor aplicar o mesmo destino à multa decorrente da falta de declaração dos fatos geradores destas mesmas contribuições em GFIP (CFL 68), pois esta penalidade guarda estrita ligação com o crédito tributário de obrigação principal.

MULTA POR INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CFL 38.

Deixar a empresa de exibir qualquer documento ou livro relacionados com as contribuições previstas na Lei nº 8.212/91, ou apresentá-los sem as formalidades legais exigidas, com informação diversa da realidade, ou omitindo informação verdadeira, acarreta a imputação de multa por

descumprimento de obrigação acessória de Código de Fundamentação Legal - CFL 38.

SÚMULA CARF Nº 196

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal, bem como de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, a retroatividade benigna deve ser aferida da seguinte forma: (i) em relação à obrigação principal, os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deverão ser comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Medida Provisória nº 449/2008, sendo a multa limitada a 20%; e (ii) em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, os valores lançados nos termos do art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, de forma isolada ou não, deverão ser comparados com o que seria devido nos termos do que dispõe o art. 32-A da mesma Lei nº 8.212/1991.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário, deixando de conhecer dos questionamentos das seguintes verbas: férias gozadas, salário maternidade e ajuda de custo em dinheiro, e dos questionamentos da Taxa Selic e de que as multas seriam confiscatórias; e na parte conhecida, dar parcial provimento, para recalcular as multas aplicadas adequando-as de acordo com a retroatividade da legislação mais benéfica.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa – Relatora

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Heitor de Souza Lima Junior, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Débora Fófano dos Santos, Silvio Lucio de Oliveira Junior, Ana Carolina da Silva Barbosa, Mario Hermes Soares Campos (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 285/304) interposto por META ELETRIFICAÇÃO RURAL em face do Acórdão nº 07-35.933 (e-fls. 249/281) da 5ª Turma da DRJ de Florianópolis, o qual julgou procedente em parte a Impugnação e mantendo o crédito tributário exigido nos Autos de Infração DEBCAD nºs 37.330.601-6, 37.330.605-9, 37.330.604-0, 37.330.603-2 e 37.330.606-7.

Em sua origem, foram lavrados os seguintes Autos de Infração para obrigações principais e acessórias:

DEBCAD	CONTEÚDO	VALOR	LEVANTAMENTOS
37.330.601-6	Contribuições previdenciárias a cargo da empresa – parte patronal e SAT/RAT.	R\$ 350.933,13 (consolidado em 16/06/2011)	- FP1 – FOLHA DE PAGAMENTO EMPRESA - CI – CONTR INDIVIDUAL NÃO DECLARADO - FP – FOLHA PAGAMENTO EMPRESA - CI2 – CONTR INDIVIDUAL NÃO DECLARADO - FP2 – FOLHA PAGAMENTO EMPRESA
37.330.605-9	Contribuições destinadas aos Terceiros (Salário Educação, Incra, Sesi, Senai e Sebrae).	R\$ 377.371,02 (consolidado em 16/06/2011)	FP2 – FOLHA PAGAMENTO EMPRESA
37.330.604-0	Contribuições de segurados (empregados).	R\$ 38.819,56 (consolidado em 16/06/2011)	-FT – FOLHA PAGAMENTO TERCEIROS - FT1 – FOLHA PAGAMENTO TERCEIROS - FT2 – FOLHA

			PAGAMENTO TERCEIROS
37.330.603-2	CFL 68	R\$ 15.235,70	
37.330.606-7	CFL 38 – deixar de apresentar documentos ou livros ou apresentá-los sem as formalidade legais exigidas, com informação diversa da realidade ou que omite informação verdadeira.	R\$ 15.235,55	

O Relatório Fiscal (REFISC), e-fls. 66-79, trouxe os seguintes esclarecimentos sobre os lançamentos:

A empresa emprega grande número de segurados nas suas atividades de prestação de serviços para a empresa COELBA, gerando a retenção de contribuição previdenciária conforme previsto em lei. **A folha de pagamento referente a tais segurados empregados não está devidamente contabilizada nos livros fiscais, que não foram apresentados devidamente escriturados.**

- A empresa também paga **pró-labore a 3 sócios gerentes, cujos valores são declarados em DIRF anualmente.** Não existindo livros fiscais na empresa, o levantamento da remuneração dos sócios foi feito com base em tal documento.

- **A entrega da GFIP da empresa não atende às formalidades previstas na lei, uma vez que não inclui o RAT, não inclui o pró-labore e muitas vezes não inclui a própria compensação de valores retidos.**

- Tal falta de compensação de valores retidos enseja a cobrança automática pelos sistema da Receita Federal de valores indevidos, ocasionando a dedução dos mesmos dos valores apurados em fiscalização.

- A empresa, apesar de ser intimada da fiscalização, **continua entregando a GFIP e confessando valores, apesar de tal procedimento não ser permitido em relação à valores superiores aos valores já recolhidos antes do início da ação fiscal, bem como para contribuição para Outras Entidades e Fundos.**

Como os fatos apurados na ação fiscal configuram, em tese, práticas delitivas penais, houve o encaminhamento de Representação Fiscal para Fins Penais – RFFP, para o Ministério Público Federal.

Cientificado das Autuações por via postal em 21/11/2011 (e-fl. 139), o Autuado apresentou impugnação ao AI DEBCAD nº 37.330.601-6 às fls. 142-154, ao DEBCAD nº 37.330.603-2 às fls. 167-17), ao DEBCAD nº 37.330.604-0 às fls. 185-190, ao DEBCAD nº 37.330.605-9 às fls.

201-215 e ao DEBCAD nº 37.330.606-7 às fls. 227-234, requerendo a suspensão da exigibilidade do crédito tributário em face da apresentação da impugnação e o cancelamento das autuações.

Os argumentos foram assim resumidos pela decisão de piso:

1. DEBCAD nº 37.330.601-6

O contribuinte, argumenta, em síntese, que:

1.1 Não houve recolhimento a menor, porquanto o Fiscal não levou em consideração os recolhimentos efetuados na época e as exclusões devidas, como é o caso das Horas Extras, do Terço Constitucional de Férias, dos 15 primeiros dias de afastamento e do aviso prévio indenizado, que não compõem a base de cálculo das Contribuições Patronais e SAT, por se tratarem de verba indenizatória/compensatória, conforme entendimento do STJ e do STF.

1.2 O Fiscal autuante não considerou todos os pagamento e retenções ocorridos no período fiscalizado, requerendo a realização de perícia contábil para apuração dos referidos créditos.

1.3 A multa aplicada, de 75%, possui efeito confiscatório (art. 150, IV) da Constituição Federal).

1.4 Requer a realização de diligências e perícias, apresentando os quesitos abaixo e indicando assistente técnico:

QUESITO 01 - Queira o Ilmo. Perito informar qual a verdadeira folha de salários do Impugnante?

QUESITO 02 - Queira o Ilmo. Perito informar se o arbitramento de pró labore a um dos sócios nº ano de 2007 encontra fundamento e lastro nos documentos fiscais da Impugnante?

QUESITO 03 - Queira o Ilmo. Perito informar se todos os pagamentos e considerados pelo Fiscal quando da lavratura deste Auto de Infração?

QUESITO 03 - Queira o Ilmo Sr. Perito informar qual a real base de cálculo das contribuições em questão abatida as parcelas pagas aos segurados a título de Horas Extras, Terço de Férias, aviso prévio indenizado e do 15 primeiros dias de afastamento por auxílio doença 2. DEBCAD nº 37.330.603-2 A multa está eivada de ilegalidades e inconsistência, uma vez que:

2.1 Não houve explicação detalhada ao contribuinte de como o Fisco chegou ao valor de R\$ 15.235,70 e, dentre os requisitos legais do auto de infração, não foi observada a capitulação legal e a penalidade aplicada.

2.2 A multa aplicada possui efeito confiscatório.

3. DEBCAB nº 37.330.604-0

A multa está eivada de ilegalidades e inconsistência, uma vez que:

3.1 não houve explicação detalhada ao contribuinte de como o Fisco chegou ao valor de R\$ 38.819,56 e, dentre os requisitos legais do auto de infração, não foi observada a capitulação legal e a penalidade aplicada.

3.2 A multa aplicada possui efeito confiscatório.

4. DEBCAB nº 37.330.605-9

O contribuinte, argumenta, em síntese, que:

4.1 Não houve recolhimento a menor, porquanto o Fiscal não levou em consideração os recolhimentos efetuados na época e as exclusões devidas, como é o caso das Horas Extras, do Terço Constitucional de Férias, dos 15 primeiros dias de afastamento e do aviso prévio indenizado, que não compõem a base de cálculo das Contribuições de Terceiros (Salário Educação, Incra, Sesi e Senai), por se trata de verba indenizatória/compensatória, conforme entendimento do STJ e do STF.

4.2 O Fiscal autuante não considerou todos os pagamento e retenções ocorridos no período fiscalizado, requerendo a realização de perícia contábil para apuração dos referidos créditos.

4.3 A multa aplicada, de 75%, possui efeito confiscatório (art. 150, IV) da Constituição Federal).

4.4 Requer a realização de diligências e perícias, apresentando quesitos e indicando assistente técnico. Os quesitos apresentados são os mesmos transcritos no item 1.4, acima.

5. DEBCAD nº 37.330.606-7

A multa está eivada de ilegalidades e inconsistência, uma vez que:

5.1 Não houve explicação detalhada ao contribuinte de como o Fisco chegou ao valor aplicado e, dentre os requisitos legais do auto de infração, não foi observada a capitulação legal e a penalidade aplicada;

5.2 A multa aplicada possui efeito confiscatório.

Sobreveio o julgamento da Impugnação e foi proferido o Acórdão nº 07-35.933 (e-fls. 249/281), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2007 a 31/12/2008

DIVERGÊNCIAS. BASE DE CÁLCULO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AFERIÇÃO INDIRETA.

A contabilização de remuneração a maior na folha de pagamento que a registrada na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) evidencia a sonegação de contribuições previdenciárias, ensejando o lançamento por aferição indireta, e, nesse caso, é ônus da empresa justificar adequadamente essas divergências, afastando-as da tributação.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

Os pagamentos legalmente considerados como salário-de-contribuição para fins previdenciários compõem a base de cálculo das contribuições devidas à Seguridade Social.

MULTA EM LANÇAMENTO DE OFÍCIO. LEI NOVA. RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI nº 11.941/2009. ART. 106, CTN. ART. 35 LEI 8.212/91.

São aplicáveis às multas nos lançamentos de ofício, quando benéficas, as disposições da novel legislação.

MULTA DE OFÍCIO.

Nos casos de lançamento de ofício, será aplicada multa 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.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

Os pagamentos legalmente considerados como salário-de-contribuição para fins previdenciários compõem a base de cálculo das contribuições devidas à Seguridade Social.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS Período de apuração: 01/12/2007 a 31/12/2008 GFIP. OMISSÃO DE FATOS GERADORES.

Constitui infração apresentar Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

LIVROS RELACIONADOS COM CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. NÃO EXIBIÇÃO OU APRESENTAÇÃO DEFICIENTE.

Constitui infração deixar a empresa de exibir livros relacionados com as contribuições sociais previdenciárias, ou apresentá-los de maneira deficiente.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/12/2007 a 31/12/2008

REQUISITOS PARA DEFERIMENTO DA COMPENSAÇÃO OU RESTITUIÇÃO ADMINISTRATIVA.

A restituição ou a compensação de quantias recolhidas indevidamente a título de tributo administrado pela RFB, somente será possível se cumpridos os requisitos exigidos na legislação pertinente.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/12/2007 a 31/12/2008

AUTO DE INFRAÇÃO. FUNDAMENTOS LEGAIS. NULIDADE AUSENTE.

Não implica em nulidade a constituição do crédito previdenciário cujos fundamentos legais do débito estão minuciosamente demonstrados no FLD - Fundamentos Legais do Débito e Fundamentos Legais das Rubricas, sob forma detalhada, com discriminação clara dos fatos geradores, bases de cálculo e período, bastando simples verificação.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. LIMITES DE COMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade.

PERÍCIA PRESCINDÍVEL. INDEFERIMENTO.

Cabe ao julgador administrativo apreciar o pedido de realização de perícia, indeferindo-o se a entender desnecessária, protelatória ou impraticável, ou ainda, não conhecê-lo quando o requerimento não preencher os requisitos legais.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

A intimação do resultado do julgamento foi encaminhada ao sujeito passivo pela via postal, e recebida em seu endereço em 26/11/2014, conforme Aviso de Recebimento (e-fls. 283). O Recurso Voluntário (e-fls. 285/304) foi interposto em 18/12/2014 (carimbo e-fl. 285), com os seguintes argumentos:

- (a) Os valores pagos aos segurados a título de verbas indenizatórias (horas extras, férias, 1/3 de férias, aviso prévio indenizado, 15 primeiros dias de afastamento por auxílio-doença/auxílio-acidente, salário maternidade, entre outras) devem ser excluídas da base de cálculo das contribuições sociais patronais e Sat, bem como dos segurados e da contribuições de terceiros (Debcads n.º 37.330.601-6, 37.330.604-0 e 37.330.605-9), entendimento este sufragado pelo STJ em sede de RECURSO REPETITIVO (RECURSO ESPECIAL N° 1.230.957 - RS).
- (b) o método de AFERIÇÃO INDIRETA UTILIZADO PARA calcular a contribuição previdenciária patronal baseada na presunção de que o fato de dois sócios retirarem pro labore enseja a presunção do terceiro também o retirar.
- (c) o método de AFERIÇÃO INDIRETA UTILIZADO PARA calcular a contribuição previdenciária do segurado não cabe ao caso concreto. Ademais, nota-se que a retenção não foi feita com o respeito ao teto do salário de contribuição da época nem muito menos com a alíquota correta para cada faixa remuneratória, razão pela qual entende, nos termos do art. 16, IV, do Decreto n° 70.235/1972, o Recorrente que deva ser realizada perícia para esclarecer se não houve excesso de

cobrança. Deveria levar-se em consideração que o valor máximo de retenção do INSS e a alíquota devem ser observados nas Tabelas abaixo:

Tabela de contribuição dos segurados empregado, empregado doméstico e trabalhador avulso, para pagamento de remuneração a partir de 10 de janeiro de 2008

Salário-de-contribuição (R\$)	Alíquota para fins de recolhimento ao INSS (%)
até R\$ 868,29	8,00
de R\$ 868,30 a R\$ 1,447,14	9,00
de R\$ 1.447,15 até R\$ 2.894,28	11%

d) as MULTAS de todos os DEBCAD's tem efeito confiscatório e estão em desacordo com os parâmetros traçadas pela Jurisprudência do CARF. Mister aduzir que a multa constante na DBCAD nº 37,330.603-2 deixou de ter validade desde a edição da Lei nº 11.941, de 2009, que por meio do art. 79,1, revogou expressamente o §5º, do artigo 32 da Lei 8.212/91, que dava embasamento legal à imputação da referida multa no percentual de 100% do valor supostamente não declarado. Desse modo, a multa imputada também foi revogada, no termos do art. 106, II "a", do CTN.

(e)Ademais, multa prevista na Debcad nº 37.330.606-7 tem fundamento legal no Regulamento da Previdência Social e não em lei, ferindo o princípio da legalidade, segundo o qual somente lei pode estabelecer a cobrança de multa, o que no caso foi desobedecido, uma vez que o Fisco vem imputando sanção mediante Decreto.

(f)Houve cerceamento de defesa ao se negar a realização de perícia, nos termos do quanto requerido, tendo em vista que várias questões essenciais para afastar o lançamento fiscal em questão dependem de esclarecimentos, mediante terceiro imparcial ao feito, o que não foi possível por arbitrariedade da DRJ ao negar a realização da perícia.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não foram apresentadas contrarrazões.

Em 07/04/2025 foi proferido Despacho 2101-000.006, sobrestando o julgamento, tendo em vista a determinação do STF de sobrestamento dos processos que questionavam o terço constitucional de férias, em razão da decisão proferida pelo Min. André Mendonça até julgamento final do Recurso Extraordinário nº 1.072.485/PR (Tema nº 985).

Com o trânsito em julgado da decisão proferida, os autos retornaram para julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Ana Carolina da Silva Barbosa**, Relatora.

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo, e atende parcialmente aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235/72. Isto porque o Recurso inova em argumentos que não tinham sido apresentados em sede de Impugnação, de modo que não poderão ser analisados.

Como se vê da Impugnação apresentada, o recorrente questionou a inclusão das seguintes verbas na base de cálculo das contribuições previdenciárias devidas: horas extras, terço constitucional de férias, do auxílio doença/acidente nos quinze primeiros dias de afastamento de natureza não remuneratória e aviso prévio indenizado.

Em sede de recurso, o recorrente questiona, além das verbas acima, as seguintes verbas: adicional de 1/3 de férias e **férias gozadas**; aviso Prévio Indenizado; do auxílio doença/acidente nos quinze primeiros dias de afastamento; das horas extras; do **Salário Maternidade e ajuda de custo em dinheiro**. Ademais, traz argumento de que os juros, calculados pela Taxa Selic, estariam sendo aplicadas de forma cumulativa com a correção monetária.

Portanto, o recurso inova no questionamento das seguintes verbas: férias gozadas, Salário Maternidade e ajuda de custo em dinheiro, e no questionamento da Taxa Selic.

Tais argumentos não foram arguidos na Impugnação, não foram objeto de análise da Delegacia de Julgamento, tendo-se operado a preclusão consumativa. A preclusão processual é um elemento que limita a atuação das partes durante a tramitação do processo, imputando-lhe celeridade, numa sequência lógica e ordenada dos fatos, em prol da pretendida pacificação social.

Humberto Theodoro Júnior¹ nos ensina que preclusão é “a perda da faculdade ou direito processual, que se extinguiu por não exercício em tempo útil”. Ainda segundo o professor, com a preclusão, “evita-se o desenvolvimento arbitrário do processo, que só geraria a balbúrdia, o caos e a perplexidade para as partes e o juiz”.

Tal princípio busca garantir o avanço da relação processual e impedir o retrocesso às fases anteriores do processo, encontrando-se fixado o limite da controvérsia, no Processo Administrativo Fiscal (PAF), no momento da impugnação/manifestação de inconformidade. Os artigos 16 e 17 do Decreto 70.235/1972 assim determinam:

¹ HUMBERTO, Theodoro Júnior. Curso de direito processual civil. vol. 1. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 225-226.

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

É a impugnação que instaura o litígio administrativo, de modo que a matéria ventilada no recurso deve guardar correspondência com o que foi alegado originalmente, garantindo a estabilidade da relação processual. A parte contrária não poderá ser surpreendida com novos argumentos em sede recursal, e foi exatamente o que ocorreu no presente caso.

Entendo, portanto, que o Recurso deve ser conhecido parcialmente, pois não há como conhecer do recurso quando o Recorrente baseia seu pleito em teses não aventadas na Impugnação, por ter operado a preclusão consumativa.

Ademais, o recorrente questiona que as multas teriam efeito confiscatório, o que também não pode ser apreciado em razão da Súmula CARF nº. 2:

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

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

Portanto, conheço parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de conhecer dos questionamentos das seguintes verbas: férias gozadas, Salário Maternidade e ajuda de custo em dinheiro, e do questionamento da Taxa Selic e de que as multas teriam efeito confiscatório.

2. Preliminar de nulidade: cerceamento do direito de defesa

A recorrente alega, em sede de recurso, reiterando argumento apresentado em sede de Impugnação, que teria ocorrido o cerceamento do seu direito de defesa em razão de ter solicitado a realização de perícia/diligência, e o órgão julgador ter entendido prescindível a realização da perícia (Decreto nº. 70.235/72), e ainda pelo fato de que não teria sido apresentado de forma clara ao contribuinte como teria sido calculada a contribuição patronal com base no pró-labore dos sócios. A recorrente reitera o pedido de perícia.

A decisão foi assim fundamentada:

Prescinde-se de perícia as situações em que os elementos de prova podem ser trazidos aos autos, sem que se necessite de parecer técnico complementar ou ainda no caso de matéria puramente jurídica.

Ademais, em face das conclusões do voto ora proposto, entendo que se torna desnecessária a realização de diligência para os fins propostos pelo contribuinte.

No que tange ao quesito 01, há que se considerar que **o contribuinte apresentou folha de pagamento no procedimento fiscal, a qual foi analisada pela fiscalização e considerada para fins de apuração do crédito devido (divergências entre a folha e GFIP), ressaltando que o contribuinte é o responsável pelas informações prestadas ao Fisco nº procedimento fiscal.**

Também não há qualquer irregularidade na obtenção de informações sobre as remunerações dos trabalhadores a serviço do contribuinte por meio do sistema GFIPWEB, uma vez que a GFIP é transmitida pelo próprio contribuinte, responsável pelas informações, tratando-se de declaração que inclusive pode gerar a cobrança automática de contribuições devidas e eventualmente não recolhidas.

Assim, a realização de diligência ou perícia para apuração da verdadeira folha de pagamento não se justifica, principalmente porque **o contribuinte não apresentou qualquer início de prova material de que lhe tenham sido exigidos valores superiores aos devidos.**

Quanto ao quesito 2, **observa-se que o contribuinte sequer apresentou impugnação específica quanto ao montante apurado a título de pró-labore dos sócios. Destarte, consoante informa o REFISC, a empresa possui 3 sócios gerentes, e o pró labore pago a eles foi declarado em DIRF (Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte) pela impugnante.**

Com efeito, a remuneração não foi verificada na escrituração contábil, porquanto a empresa não apresentou os livros fiscais. Assim, agiu com acerto a autoridade lançadora em considerar como salário de contribuição o valor informado na DIRF, sendo inócua a realização de diligência para resposta ao quesito formulado pelo contribuinte, uma vez que a contraposição ao lançamento deve ser dar mediante a simples apresentação de documentos, sendo totalmente desnecessária a realização de perícia ou diligência para tanto.

Quanto ao quesito 03 (Queira o Ilmo. Perito informar se todos os pagamentos e considerados pelo Fiscal quando da lavratura deste Auto de Infração?), já se discorreu no presente voto acerca do procedimento de compensação/apropriação de créditos do contribuinte, e não foram lançadas dúvidas consistentes sobre esse procedimento na impugnação.

Finalmente, quanto ao quesito 04 (Queira o Ilmo Sr. Perito informar qual a real base de cálculo das contribuições em questão abatida as parcelas pagas aos segurados a título de Horas Extras, Terço de Férias, aviso prévio indenizado e do 15 primeiros dias de afastamento por auxílio doença), em face do voto ora proposto, **a realização de perícia se torna desnecessária. Ademais disso, tal prova pode ser produzida facilmente pelo contribuinte, a quem cumpre,**

legalmente, dispor de toda a documentação referente às contribuições previdenciárias.

Portanto, tanto o pedido de diligência, quanto o de perícia não são considerados necessários para o deslinde da lide, cumprindo serem indeferidos, fulcro no art. 18, do Decreto nº 70.235/1972, que ao tratar do requerimento de perícia formulado em processo administrativo fiscal federal, preceitua que:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)(...)

Assim sendo, deve ser indeferido o pedido de realização de perícia e de diligência, se a elucidação dos quesitos propostos não exige conhecimentos especializados que não se enquadrem dentre aqueles que são normalmente utilizados na ação fiscal.

Entendo que todos os lançamentos foram feitos com base nos documentos apresentados pela empresa e foram garantidos o direito ao contraditório e à ampla defesa. Aberta a fase contenciosa com a apresentação da Impugnação, caberia à recorrente apresentar seus argumentos, **bem como todos os documentos necessários para embasá-los e como visto**. Não há questionamento sobre as informações lançadas, com base nas GFIPs e nas DIRFs (para a remuneração dos 3 sócios gerentes) declaradas pela própria empresa.

Ademais, o cerceamento do direito de defesa se dá pela criação de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária, ou então pelo óbice à ciência do auto de infração, impedindo o contribuinte de se manifestar sobre os documentos e provas produzidos nos autos do processo. Nada do que foi verificado nos presentes autos.

Ademais, o pedido de diligência/perícia foi analisado pela DRJ que o indeferimento foi fundamentado além de ser uma faculdade do julgador, de acordo com a Súmula CARF nº. 163:

Súmula CARF nº 163

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Dessa forma, rejeito a preliminar de nulidade e indefiro o pedido de perícia reiterado em sede de Recurso Voluntário, pelos mesmos fundamentos apresentados pela decisão de piso.

3. Mérito

3.1. Do questionamento sobre a inclusão de verbas de natureza não remuneratória da base de cálculo das contribuições – Autos de Infração DEBCAD nº(s) 37.330.601-6 (patronal/SAT), 37.330.605-9 (Terceiros)

O recorrente reitera os argumentos de que deveriam ser excluídas da base de cálculo das contribuições as verbas que não teriam caráter remuneratório, apoiando-se em julgados sobre as seguintes verbas:

- Adicional de 1/3 de férias e férias gozadas;
- Aviso Prévio Indenizado;
- Do auxílio doença/acidente nos quinze primeiros dias de afastamento;
- Das horas extras;
- Do Salário Maternidade;
- Ajuda de custo em dinheiro.

Como se viu, algumas das verbas foram trazidas apenas em sede de recurso, de modo que não serão analisadas em razão da preclusão. O recurso foi admitido, portanto, para análise das verbas que foram questionadas desde à Impugnação: horas extras, terço constitucional de férias, do auxílio doença/acidente nos quinze primeiros dias de afastamento de natureza não remuneratória e aviso prévio indenizado.

No que diz respeito ao terço constitucional de férias, a jurisprudência se modificou, com o julgamento do Tema nº. 985, que definiu:

É legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias.

Com relação ao auxílio doença/acidente nos quinze primeiros dias de afastamento e ao aviso prévio indenizado, a jurisprudência se consolidou pela não incidência.

Contudo, entendo que sequer cabe adentrar na análise dos argumentos de direito relativos às verbas, pois a recorrente **não comprovou que teria promovido o pagamento de tais verbas.** Foi o que ressaltou a DRJ, vale o destaque:

Cabe destacar, ainda, que o impugnante não apresentou nenhuma prova de que as remunerações dos segurados empregados apuradas pela autoridade fiscal incluíram valores excepcionados do campo de incidência legal por força do RESP 1.230.957/RS.

Caberia ao sujeito passivo apresentar as provas necessárias para mostrar que o lançamento estaria equivocado e não pedir de forma genérica a revisão das bases de cálculo adotadas pela fiscalização. Assim como estabelece o Código de Processo Civil:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

- I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Dessa forma, o que se conclui é que o sujeito passivo reitera os argumentos apresentados em sede de Impugnação **sem apresentar qualquer prova de que teriam sido incluídas indevidamente verbas de natureza não remuneratória na base de cálculo das contribuições lançadas**, não se desincumbindo do ônus comprobatório.

Por estas razões, devem ser mantidos os lançamentos em tela.

3.2. Das Multas

A recorrente questiona que a multa pelo DEBCAD nº. 37.330.603-2 teria sido revogada pela Lei nº. 11.941/2009, e ainda questiona a impossibilidade de cumulação de multa de mora com multa isolada sobre a mesma base de cálculo e colaciona jurisprudência em relação a multa isolada de 150%.

Pois bem.

Como visto, as obrigações principais foram mantidas, de modo que as obrigações acessórias delas decorrentes também devem ser mantidas. Também é importante ressaltar que no presente caso não está sendo aplicada multa isolada por compensação indevida, e sim, multas de mora, e multas por descumprimento de obrigações acessórias.

Tendo em vista as alterações promovidas nas penalidades previdenciárias pela MP 449/2008 posteriormente convertida na Lei nº. 11.941/09, como bem destacou a decisão de piso, as multas foram aplicadas conforme comparativo de penalidade mais benéfica, tendo sido apurado o seguinte:

No AI DEBCAD nº 37.330.605-9, referente a contribuição para os Terceiros, também se observa regime de multas diferenciados, de acordo com a legislação vigente. Assim, de acordo com o DD (fls. 42-46), nas competências 01/2007 a 11/2007, foi observada a multa de 24%, e, para as competências 12/2008, em diante, foi aplicada a multa de ofício de 75%. Nesse caso, não cabe qualquer comparação, porque não havia penalidade por descumprimento de infração acessória de não declarara na GFIP contribuições de Terceiros, motivo pelo qual, é descabida o comparativo da multa.

Com relação ao AI DEBCAD nº 37.330.604-8, foi lançada somente a competência 13/2008 e aplicada a multa de 75%, conforme legislação em vigor da nada da ocorrência dos fatos geradores.

Já no AI DEBCAD nº 37.330.601-6, referente às contribuições da parte da empresa, que abrangem as competências 13/2007, e 11/2008 13/2008, verifica-se que as competência lançadas, como acima explicitado, sujeitam-se a dois regimes de multas diferenciados DEBCAD nº 37.330.505-9, tendo sido efetuado o comparativo, a fim de se verificar qual o regime de multas mais benéfico ao contribuinte, conforme planilha de fl. 81.

Na referida planilha, verifica-se que na competência 13/2007, o cálculo comparativo evidenciou que a multa mais benéfica a ser aplicada na presente autuação é de 75% (atual), sem aplicação concomitante de autuação por descumprimento de obrigação acessória. Feitos tais esclarecimentos, cumpre esclarecer que a multa de 75% exigida nas demais competências, a 12/2008 e 13/2008, decorre de expressa previsão legal, não podendo ser afastada sob a alegação do caráter confiscatório da exigência.

No presente caso, contudo, há que se ressaltar que as multas em GFIP foram alteradas pela lei n.º 11.941/09, mas o entendimento do CARF sobre como deve ser feita a comparação também sofreu alterações no decorrer dos anos, o que pode beneficiar o recorrente.

Como destacado, foi acrescentado o art. 32-A à Lei n.º 8.212:

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

II – de 2% (dois por cento) ao mês calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo. (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento. (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas: (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Por algum tempo discutiu-se como deveria se dar a adequação das penalidades, e o CARF pacificou seu entendimento na Súmula CARF nº. 196:

Súmula CARF nº 196

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal, bem como de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, a retroatividade benigna deve ser aferida da seguinte forma: (i) em relação à obrigação principal, os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deverão ser comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Medida Provisória nº 449/2008, sendo a multa limitada a 20%; e (ii) em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, os valores lançados nos termos do art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, de forma isolada ou não, deverão ser comparados com o que seria devido nos termos do que dispõe o art. 32-A da mesma Lei nº 8.212/1991.

Portanto, as penalidades impostas devem ser recalculadas segundo o novo entendimento da Súmula CARF nº. 196, comparado aos valores que constam do presente auto, para se determinar o resultado mais favorável à contribuinte.

4. Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de conhecer dos questionamentos das seguintes verbas: férias gozadas, Salário Maternidade e ajuda de custo em dinheiro, e dos questionamentos da Taxa Selic e de que as multas seriam confiscatórias; na parte conhecida, dar parcial provimento para recalculas as multas aplicadas adequando-as de acordo com a retroatividade da legislação mais benéfica.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa