



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10510.724303/2012-67
ACÓRDÃO	2101-003.793 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CINFONE BALCAO DE ANUNCIOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA DE 75%. DESNECESSIDADE DE DOLO.

A multa de 75% prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996 é aplicável nos casos de lançamento de ofício, inclusive por declaração inexata, sendo desnecessária a comprovação de dolo. A informação da base de cálculo em GFIP não afasta a penalidade quando não há correta confissão do tributo devido, sendo inaplicável a multa de mora fora das hipóteses de recolhimento espontâneo.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. VERBAS ALEGADAMENTE INDENIZATÓRIAS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. MANUTENÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

A exclusão de verbas da base de cálculo das contribuições previdenciárias exige comprovação individualizada de sua natureza indenizatória e de sua efetiva inclusão no lançamento, ônus do qual o contribuinte não se desincumbiu. Alegações genéricas desacompanhadas de prova não afastam a presunção de legitimidade das informações prestadas em GFIP, devendo ser mantida integralmente a exigência fiscal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade e negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior – Relator

Assinado Digitalmente

Heitor de Souza Lima Júnior – Presidente Substituto

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Ana Carolina da Silva Barbosa, Debora Fofano dos Santos, Mario Hermes Soares Campos (substituto[a] integral), Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Silvio Lucio de Oliveira Junior, Heitor de Souza Lima Junior (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por CINFONE BALCAO DE ANUNCIOS LTDA (e-fls 225/260) em face do Acórdão nº 06-44.132 (e-fls. 215/221) da 7ª. Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba, que julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário.

O presente processo administrativo tem por objeto os Autos de Infração nºs 51.032.0090 e 51.032.0104,, lavrados em face do contribuinte para constituição de créditos tributários relativos a contribuições previdenciárias patronais e a contribuições destinadas a outras entidades e fundos (terceiros), em razão de valores não recolhidos e não declarados em GFIP. Tais exigências decorrem de remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais no período compreendido entre janeiro e dezembro de 2009, inclusive 13º salário.

Os créditos tributários apurados abrangem, de um lado, contribuições previdenciárias devidas pela parte patronal e, de outro, contribuições destinadas a terceiros, ambos acrescidos de multa de ofício e juros de mora. No Auto de Infração nº 51.032.0090, referente às competências de 01/2009 a 13/2009, foi constituído crédito no montante de R\$ 325.941,79, relativo às contribuições previdenciárias patronais. Já no Auto de Infração nº 51.032.0104, correspondente ao mesmo período, foi apurado o valor de R\$ 62.440,24, atinente às contribuições destinadas a outras entidades e fundos.

Conforme Relatório Fiscal, as contribuições estão sendo exigidas em decorrência da exclusão da empresa do Simples Nacional, com efeitos a partir de 01/07/2007, efetuada por meio

do Ato Declaratório Executivo nº 9, de 09/03/2009, da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Aracaju/SE (objeto do processo nº 10510.000832/2009-76).

O sujeito passivo foi regularmente cientificado e apresentou impugnação tempestiva, alegando o seguinte, em síntese feita pela decisão de piso:

- Alega que sempre informou em GFIP as remunerações de todos segurados que lhe prestavam serviço e esclarece que só não declarou as contribuições previdenciárias patronais e as contribuições destinadas a terceiros porque as recolhia através do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), instituído pela Lei Complementar nº 123/2006. Afirma que prova disso é o fato de que a autoridade lançadora utilizou como base de cálculo exatamente as remunerações declaradas pela empresa em GFIP. Dessa forma, conclui que não houve sonegação de informações à Previdência Social, sendo portanto ilegítima a aplicação da multa de ofício de 75% e cabível apenas a aplicação de multa de mora de 20%. Argumenta que no presente caso a multa de 75% não se mostra razoável nem proporcional, pois a finalidade dessa multa é penalizar o contribuinte que de alguma forma dificultou o exercício da fiscalização pela autoridade fiscal, o que não é o seu caso. Ressalta que após a exclusão da empresa do Simples Nacional a autoridade fiscal não teve nenhuma dificuldade para realizar o lançamento, pois a base de cálculo das contribuições já havia sido anteriormente declarada em GFIP. Alega também que a aplicação da multa de 75% configura *bis in idem*, pois a empresa já foi penalizada com a exclusão do Simples Nacional com efeitos retroativos, o que implicou lançamento de ofício de todos os créditos tributários não atingidos pela decadência (previdenciários e não previdenciários).

- Alega que a contribuição previdenciária incide sobre os rendimentos do trabalho, ou seja, apenas sobre verbas de natureza remuneratória, pagas como contraprestação ao labor dos trabalhadores, nos termos do art. 195, I, "a", da Constituição Federal. Contudo, a fiscalização incluiu no auto de infração verbas que não estão inseridas nesse conceito, a saber: i) valores pagos nos 15 primeiros dias de afastamento do funcionário que obtém auxílio-doença ou auxílio acidente; ii) valores pagos a título de salário maternidade; iii) férias; iv) terço constitucional de férias; v) adicional de horas extras; vi) aviso prévio indenizado. Afirma que a Administração Pública, por meio do artigo 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, ampliou o conceito jurídico constitucional de rendimentos do trabalho e incluiu indevidamente verbas de natureza indenizatória na base cálculo da contribuição. Afirma que o referido dispositivo enumerou taxativamente as verbas de natureza indenizatória para fins de não incidência da contribuição e, dessa forma, deixou de incluir diversas outras verbas, em desobediência ao arquétipo constitucional. Em favor de sua tese, cita julgados do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal. Discorre sobre a natureza de cada uma das verbas acima mencionadas, visando a demonstrar a natureza indenizatória ou securitária das

mesmas, e cita legislação e jurisprudência a elas relacionadas. Conclui então que falta liquidez ao crédito tributário, pois não é possível mensurar com exatidão o valor que realmente é devido pela empresa, devendo portanto ser declarada a nulidade dos autos de infração.

Afirma que após a revisão do lançamento de ofício, com exclusão dos excessos acima apontados, o crédito tributário deverá permanecer com a exigibilidade suspensa, pois a empresa aderiu ao parcelamento da Lei Federal 11.941/09, tendo incluído a totalidade de seus débitos. Destaca que parte substancial do crédito tributário alcança o período do aludido parcelamento (dívidas vencidas até 30 de novembro de 2008).

Ao final, com base na argumentação acima, a empresa autuada requereu: i) o afastamento da multa 75%, aplicando-se a multa de mora de 20%; ii) a imediata apropriação dos valores recolhidos pela empresa a título de contribuição previdenciária patronal na sistemática do Simples Nacional; iii) a declaração da nulidade total do auto de infração em face da inclusão de valores indevidos, ou, ao menos, a reforma do auto com a exclusão dos referidos valores.

Foi proferido acórdão que negou provimento à impugnação, mantendo o crédito tributário, conforme ementa a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA DE 75%.

A multa de 75% prevista no inciso I do artigo 44 da Lei 9.430/96 é aplicável nos casos de lançamento de ofício, independentemente da ocorrência de dolo do contribuinte e de quaisquer outras circunstâncias e efeitos da infração praticada.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. BASE DE CÁLCULO. PARCELAS INTEGRANTES.

Integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias os valores pagos aos empregados a título de aviso prévio indenizado, adicional de hora extra, salário maternidade, férias e o respectivo terço constitucional, bem como os valores pagos nos primeiros quinze dias de afastamento por doença ou acidente.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. INVIABILIDADE NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

No processo administrativo fiscal, é vedado à autoridade julgadora afastar a aplicação, por inconstitucionalidade ou ilegalidade, de tratado, acordo internacional, lei, decreto ou ato normativo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.

Cientificado da decisão de piso em 30/01/2014 pela via postal (e-fls. 207/208), foi juntado aos autos Recurso Voluntário em 27/02/2014, por meio do qual a Recorrente reitera os termos da impugnação.

Os argumentos constantes no recurso podem ser assim sintetizados por tópicos:

(i) Da inaplicabilidade da multa de ofício de 75% – Defende que não houve omissão de informações ou sonegação de receita, uma vez que a base de cálculo utilizada pela fiscalização corresponde àquela previamente declarada em GFIP, razão pela qual entende indevida a aplicação da multa de ofício, devendo ser aplicada apenas a multa de mora no percentual de 20%.

(ii) Da alegação de *bis in idem* – Argumenta que a aplicação da multa de ofício, cumulada com a exclusão retroativa do regime do Simples Nacional, configuraria dupla penalização pelos mesmos fatos, em afronta ao princípio do non *bis in idem*.

(iii) Da não incidência de contribuição previdenciária sobre verbas indenizatórias – Alega que diversas parcelas incluídas na base de cálculo (tais como aviso prévio indenizado, terço constitucional de férias, adicional de horas extras, salário-maternidade, valores pagos nos primeiros 15 dias de afastamento por doença ou acidente) possuem natureza indenizatória, não compondo o conceito de remuneração, sendo indevida a incidência da contribuição previdenciária sobre tais verbas.

Ao final, a Recorrente requereu:

- o provimento do recurso para declarar a nulidade integral dos autos de infração;
- subsidiariamente, a reforma do lançamento para afastar a multa de ofício de 75%, com aplicação da multa de mora de 20%;
- a exclusão das verbas de natureza indenizatória da base de cálculo das contribuições previdenciárias, com o consequente cancelamento parcial ou total do crédito tributário.

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

Não foram apresentadas contrarrazões.

Em 15/08/2023 foi proferido Despacho pela então relatora, determinando o sobrestamento do processo até que houvesse manifestação do STF acerca do terço constitucional de férias.

Com o trânsito em julgado do RE 1.072.485/PR em 24/09/2025 e fixação do Tema 085 pelo STF foi proferido despacho de devolução (e-fl. 286), determinando a retomada da tramitação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior**, Relator.

1. Admissibilidade

Diante da intimação em 30/01/2014, o recurso interposto em 27/02/2014 é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Portanto dele conheço.

2. Multa aplicada

A recorrente sustenta a inaplicabilidade da multa de ofício no percentual de 75%, sob o argumento de inexistência de omissão de informações ou de base de cálculo. Afirma que, à época dos fatos, encontrava-se regularmente enquadrada no regime do Simples Nacional, por meio do qual realizava o recolhimento das contribuições, inclusive da contribuição previdenciária patronal, nos termos da Lei Complementar nº 123/2006. Posteriormente, em razão de sua exclusão do referido regime, com efeitos retroativos, a fiscalização procedeu ao lançamento de ofício das contribuições relativas ao período, o que deu ensejo à lavratura dos autos de infração.

Nesse contexto, a Recorrente alega que não houve qualquer conduta de sonegação ou ocultação de informações, uma vez que sempre prestou regularmente as informações à Previdência Social por meio de GFIP, inclusive quanto à base de cálculo das contribuições. Destaca que a própria autoridade fiscal utilizou exatamente os valores declarados em GFIP como base para a constituição do crédito tributário, o que, segundo defende, evidencia a inexistência de omissão de receita ou de informações que pudesse justificar a aplicação da multa de ofício.

Com base nessa premissa, argumenta que a multa de 75% somente seria cabível em hipóteses de omissão, fraude ou embaraço à fiscalização, o que não se verificaria no caso concreto. Sustenta, ainda, que a finalidade da multa de ofício é sancionar condutas que dificultem a atividade fiscalizatória, circunstância que não teria ocorrido, já que todos os elementos necessários ao lançamento estavam previamente disponíveis à Administração Tributária.

A Recorrente acrescenta que, diante da ausência de omissão ou irregularidade material na prestação das informações, a penalidade adequada seria apenas a multa de mora, limitada ao percentual de 20%, aplicável aos casos de inadimplemento sem caráter doloso ou fraudulento. Defende, portanto, a substituição da multa de ofício pela multa moratória.

Por fim, sustenta que a aplicação da multa de 75% configuraria, ainda, hipótese de *bis in idem*, uma vez que a exclusão retroativa do Simples Nacional já teria produzido efeitos sancionatórios relevantes, com a exigência integral dos tributos fora do regime favorecido. Assim, a imposição adicional da multa de ofício representaria dupla penalização pelos mesmos fatos. Diante disso, requer o afastamento da multa de 75% e a aplicação da multa de mora no percentual de 20%.

Inicialmente, cabe esclarecer que a multa de ofício aplicada, no percentual de 75%, tem fundamento no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, c/c art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996, dispositivos citados nos Relatórios de Fundamentos Legais do Débito, que integram as autuações, sendo aplicada na hipótese de incorrência de sonegação, fraude e conluio.

Não prosperam as alegações da Recorrente quanto ao afastamento da multa de ofício de 75%.

No caso concreto, embora a empresa tenha informado em GFIP a base de cálculo correspondente à remuneração dos segurados, também declarou, de forma indevida, sua condição de optante pelo Simples Nacional. Essa informação repercutiu diretamente na apuração das contribuições, pois impediu a regular confissão das contribuições previdenciárias patronais e das contribuições destinadas a terceiros, tornando indispensável a atuação fiscal para constituir o crédito tributário por meio de lançamento de ofício. Assim, não basta que a base remuneratória tenha sido informada; era necessário que também houvesse a correta declaração do tributo devido, o que não ocorreu.

Desse modo, não procede a tese de que a coincidência entre a base de cálculo utilizada pela fiscalização e a base anteriormente informada em GFIP afastaria a multa de ofício. Há diferença jurídica relevante entre informar elementos fáticos da incidência tributária e efetivamente declarar ou confessar o montante devido. Na hipótese dos autos, a conduta da contribuinte não permitiu a constituição automática do crédito tributário, razão pela qual se impôs o lançamento de ofício, exatamente a situação prevista em lei para incidência da multa de 75%.

Também não assiste razão à Recorrente quando afirma que a aplicação da multa exigiria demonstração de dolo, fraude ou embaraço à fiscalização. A responsabilidade por infrações tributárias, salvo disposição legal expressa em contrário, independe da intenção do agente, nos termos do art. 136 do CTN. Portanto, para a aplicação da multa de ofício ordinária, basta a verificação objetiva da infração e da necessidade de lançamento de ofício, sendo irrelevante discutir se houve maior ou menor dificuldade da fiscalização na apuração dos valores.

Igualmente não há falar em *bis in idem*. A exclusão da empresa do Simples Nacional não se confunde com penalidade aplicada pelo mesmo fato gerador da multa de ofício. A exclusão decorre da constatação de que a empresa não preenchia os requisitos legais para permanência naquele regime especial, enquanto a multa de 75% decorre da falta de regular declaração e recolhimento das contribuições apuradas no regime tributário aplicável. Cuida-se, pois, de institutos distintos, fundados em pressupostos igualmente distintos.

Por essas razões, a multa de ofício de 75% foi corretamente aplicada, em estrita conformidade com os arts. 35-A da Lei nº 8.212/1991, c/c art. 44 da Lei nº 9.430/1996, não havendo fundamento legal para sua substituição pela multa de mora de 20%.

3. Não incidência da contribuição previdenciária sobre verbas de natureza indenizatória e nulidade do auto de infração.

No tópico, a recorrente sustenta a nulidade dos autos de infração e a não incidência de contribuição previdenciária sobre diversas verbas, sob o argumento de que a Constituição Federal limita a tributação às parcelas de natureza remuneratória, isto é, aquelas pagas como contraprestação direta pelo trabalho. Defende que valores pagos em determinadas situações não configuram “rendimentos do trabalho”, mas sim verbas de caráter indenizatório ou compensatório, razão pela qual não poderiam compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Alega, nesse sentido, que a legislação infraconstitucional teria extrapolado os limites constitucionais ao incluir, na base de cálculo, parcelas que não possuem natureza salarial, violando tanto o art. 195, I, “a”, da Constituição quanto dispositivos do Código Tributário Nacional e da legislação trabalhista que delimitam o conceito de remuneração. Sustenta que não cabe ao legislador ordinário ampliar o alcance da hipótese de incidência para abarcar verbas que não correspondem à retribuição pelo trabalho prestado.

A recorrente elenca, como indevidamente tributadas, as seguintes verbas, que entende possuem natureza indenizatória: (i) os valores pagos nos quinze (15) primeiros dias de afastamento do funcionário doente ou acidentado; (ii) o salário-maternidade; (iii) as férias; (iv) o terço constitucional de férias; (v) o adicional de horas extras; e (vi) o aviso prévio indenizado. Sustenta que tais parcelas não decorrem da efetiva prestação de serviços, mas de garantias legais destinadas à proteção do trabalhador ou à compensação por situações específicas, motivo pelo qual não poderiam ser qualificadas como remuneração.

Adicionalmente, argumenta que, em diversas dessas hipóteses, há ausência de prestação laboral ou suspensão do contrato de trabalho, circunstâncias que afastariam a incidência da contribuição previdenciária patronal. Defende, ainda, que a inclusão dessas verbas na base de cálculo afronta a lógica do sistema previdenciário, que deve incidir apenas sobre parcelas incorporáveis ao salário e diretamente vinculadas ao labor.

Por fim, conclui pela ilegalidade e inconstitucionalidade da exigência fiscal, requerendo o reconhecimento da natureza indenizatória das verbas indicadas e, por conseguinte, a exclusão dessas parcelas da base de cálculo das contribuições previdenciárias, com a nulidade ou cancelamento do lançamento por ausência dos requisitos de certeza, liquidez e exigibilidade das verbas cobradas.

No que se refere à alegação de nulidade por ausência de liquidez e certeza, não procede o argumento da Recorrente. O lançamento foi regularmente constituído, com a devida identificação dos fatos geradores, base de cálculo e valores exigidos, atendendo aos requisitos legais. Eventuais questionamentos acerca das rubricas que compõem o crédito dizem respeito ao mérito da exigência, e não à sua validade formal. Assim, uma vez formalizado, o crédito tributário é líquido, certo e exigível, não havendo fundamento para a nulidade pretendida.

Com relação as rubricas mencionadas pela recorrente que teriam caráter indenizatório e não remuneratório, a recorrente não demonstra de forma pormenorizada que as

verbas teriam sido incluídas no salário de contribuição, conforme se verifica nos documentos anexados à e-fls. 136/193 foram anexados algumas GFIPs e Extratos do Simples Nacional, sem discriminar as verbas que foram objeto de lançamento pela fiscalização.

Embora se reconheça, em tese, que determinadas parcelas possam ostentar natureza indenizatória, tal circunstância não restou devidamente comprovada nos autos. A recorrente limitou-se a apresentar alegações genéricas, sem indicar de forma precisa quais valores teriam sido indevidamente incluídos, tampouco as competências, os segurados envolvidos ou os montantes correspondentes a cada rubrica.

Ademais, a base de cálculo utilizada pela fiscalização decorre das próprias informações prestadas pela empresa em GFIP, o que reforça a presunção de legitimidade do lançamento. Caso houvesse inclusão indevida de parcelas, caberia à recorrente demonstrar de forma individualizada os valores a serem excluídos, inclusive mediante retificação das declarações, o que não ocorreu.

Ressalte-se, ainda, que, embora a autoridade julgadora de primeira instância tenha indicado expressamente a necessidade de apresentação de documentação idônea, como planilhas detalhadas, identificação das competências, indicação dos segurados e valores individualizados, devidamente corroborados por folhas de pagamento e registros contábeis, a Recorrente não se desincumbiu desse ônus probatório.

No âmbito do processo administrativo fiscal, a análise deve observar estritamente a legislação vigente, sendo certo que as hipóteses de exclusão da base de cálculo encontram-se taxativamente previstas na Lei nº 8.212/91 e no Regulamento da Previdência Social, não sendo possível afastar sua aplicação com base em alegações desacompanhadas de prova.

Dessa forma, ausente comprovação concreta quanto à natureza indenizatória das verbas e à sua efetiva repercussão no lançamento, não há fundamento para qualquer exclusão ou revisão do crédito tributário, devendo ser integralmente mantida a base de cálculo apurada pela fiscalização.

4. Conclusão

Ante o exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade e negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior