



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |                                                 |
|--------------------|-------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10882.721265/2018-58</b>                     |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 2003-006.936 – 2ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 22 de junho de 2026                             |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                      |
| <b>RECORRENTE</b>  | MECANO FABRIL - EIRELI                          |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                |

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2016

RECURSO VOLUNTÁRIO. ALEGAÇÕES NOVAS. NÃO CONHECIMENTO. INOVAÇÃO RECURSAL. PRINCÍPIO DA NÃO SUPRESSÃO DE INSTÂNCIAS.

As alegações que não tenham sido levantadas à apreciação da autoridade julgadora de primeira instância administrativa não podem ser conhecidas por se tratar de matérias novas, de modo que o seu conhecimento violaria o princípio da não supressão de instância.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA SUMULADA.

De acordo com o disposto na Súmula nº 02, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. INTIMAÇÃO FISCAL VIA POSTAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. ENTENDIMENTO SUMULADO.

Conforme orientação da Súmula CARF nº 9, é válida a ciência da intimação, por via postal, endereçada ao domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, confirmada com a assinatura do recebedor da correspondência, ainda que este não seja o representante legal do destinatário.

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2016

MULTA AGRAVADA. AUSÊNCIA REITERADA DE ESCLARECIMENTOS À FISCALIZAÇÃO. APLICAÇÃO.

Quando o lançamento não é efetuado com base em presunção legal, mas sim na efetiva apuração do tributo devido com base em documentos, é de rigor o agravamento da multa na hipótese de falta de apresentação de documentos e esclarecimentos por parte do sujeito passivo, independentemente da demonstração de prejuízo à formalização do lançamento ou de reiteração da prática infracional.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade e das matérias novas apresentadas apenas em sede recursal; na parte conhecida, rejeitar a preliminar de nulidade e negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Mario Hermes Soares Campos** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Francisco Ibiapino Luz, Jucileia de Souza Lima, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Mario Hermes Soares Campos (Presidente).

## RELATÓRIO

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 109/117 interposto contra decisão da DRJ em São Paulo/SP, de fls. 79/85, a qual julgou procedente o lançamento da contribuição destinada ao SENAR de contribuição patronal, com adicional SAT/RAT, incidentes sobre o total de remuneração de segurados empregados e avulsos, conforme descrito nos autos de infração, de fls. 22/29 e 30/41, lavrados em 04/05/2018, referente ao período de 01/2014 a 12/2016, com ciência da RECORRENTE em 14/05/2018, conforme AR de fl. 52.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi lançado no valor de R\$ 282.949,18 (SENAR) e R\$ 2.390.759,77 (patronal + SAT/RAT), já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa de ofício agravada no percentual de 112,5%.

De acordo com o relatório fiscal (fls. 44/48), conforme devidamente sintetizado pela DRJ de Origem:

1.3. Muito embora a atividade principal da empresa relacione-se à "Fabricação de outras peças e acessórios para veículos automotores não especificadas anteriormente" – CNAE 2949-2-99, sua filial 0004 declara-se como rural.

*5. O estabelecimento filial 0004, apresentou, indevidamente, Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), períodos de 01/2014 a 12/2016, utilizando-se do FPAS 604, destinado às pessoas jurídicas que se dediquem apenas a atividade de produção rural, e que se sujeitam à substituição das contribuições previstas nos incisos I e II do artigo 22 da Lei nº 8.212/91 pela contribuição sobre a receita bruta da produção. Com a indicação deste FPAS, o contribuinte não efetuou recolhimento das contribuições sobre a folha de salários.*

1.4. Ademais, o TVF relata:

*8. Em 10/07/2017, o contribuinte foi cientificado do Termo de Início da Ação Fiscal, através do qual foi intimado a justificar a entrega das Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), referentes à filial 60.586.534/0004-16, períodos de 01/2014 a 12/2016, sob o código FPAS 604.*

*9. Encerrado o prazo e reintimado em 24/08/2017, com ciência em 30/08/2017, e 04/10/2017, com ciência em 11/10/2017, o contribuinte não se manifestou acerca dos questionamentos realizados.*

1.5. Com fundamento no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, a multa infligida correspondeu ao patamar de 75%, agravada, com espeque no § 2º, do art. 44 do referido diploma, em virtude do não prestação dos esclarecimentos solicitados pela Autoridade Fiscal.

## Da Impugnação

Devidamente intimada, a RECORRENTE apresentou a impugnação de fl. 58/63, em 13/06/2018. Em razão da clareza didática do resumo elaborado pela DRJ São Paulo/SP das razões de defesa apresentadas, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

2.1. Após sumariar o procedimento fiscal, preliminarmente, sustenta que os avisos de recebimento acostados aos autos, referentes a intimações para esclarecimentos e outros, não foram firmados por seu sócio/administrador nem por nenhum de seus empregados/colaboradores, mas por pessoas não vinculadas à Autuada (sua sede está em um condomínio de galpões) e, assim, não conheceu das intimações.

2.2. Ademais, assim se posiciona (fls. 60):

*5. Com efeito, diante do primeiro não atendimento à intimação, o Sr. Fiscal deveria ter ido à empresa para ele próprio intimá-la (fls. 136) ou ter se utilizado de notificação postal mais cautelosa, como a de recebimento por mão própria por exemplo, a fim de se certificar que a empresa, de fato, estava sendo devidamente cientificada dos atos e determinações expedidos no curso do procedimento fiscal.*

2.3. Adiante (fls. 61), insiste:

*11. Se enviou via postal intimação de auto de infração de obrigação tributária dessa magnitude de valor e ciente de que as intimações postais anteriores já não haviam sido atendidas, o Sr. Fiscal, com todo o respeito, não agiu com a devida cautela e boa-fé, não se importando em apurar a verdade real.*

2.4. No mérito, insurge-se contra o agravamento da multa aplicada por efeito confiscatório e inobservância da capacidade contributiva da Impugnante.

2.5. Do que expõe, requer:

*a) declarar nulo o Procedimento Fiscal e consequente Auto de Infração lavrado, por vícios insanáveis desde o início, quais sejam, pela falta das devidas cientificações/intimações da Impugnante;*

*b) declarar nula a suposta intimação realizada da lavratura do Auto de Infração, por quanto, de fato, a Impugnante não a recebeu, reabrindo-se o prazo para o devido e completo exercício do direito de defesa pela Impugnante;*

*e, na hipótese de restarem superadas as preliminares,*

*c) julgar improcedente o Auto de Infração em questão pela impropriedade da multa aplicada de forma agravada, bem como por qualquer outra questão de direito aplicável ao caso.*

### **Da Decisão da DRJ**

Quando da apreciação do caso, a DRJ São Paulo/SP julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 79/85):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 30/12/2016

CIÊNCIA VIA POSTAL. RECEBIMENTO POR PESSOA NÃO VINCULADA À EMPRESA. REGULARIDADE.

Conforme previsto na lei nº 13.015 (Novo CPC), mesmo no caso de citação via correios, o que é igualmente aplicável no caso de intimação ou autuação fiscal, uma das pessoas aptas a tomar ciência em nome da pessoa jurídica é o “funcionário responsável pelo recebimento de correspondência”.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

### Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE foi devidamente intimada da decisão da DRJ em 15/05/2019, conforme AR de fl. 106, e apresentou o recurso voluntário de fls. 109/117, em 12/06/2019.

Preliminarmente, requer nulidade da intimação e, consequentemente, do procedimento fiscal. Alega que apenas teve ciência do procedimento fiscal em 12/06/2018 quando, por meio de uma procuradora, acessou os respectivos processos administrativos eletrônicos no sistema e-CAC.

Discorre que os Avisos de Recebimento acostados aos autos (fls. 08/18), que supostamente teriam a cientificação do início e continuidade da ação fiscalizatória e a intimado para esclarecimentos, não foram firmados por seu administrador nem por nenhum de seus empregados/colaboradores, mas por pessoas desconhecidas, sem qualquer vínculo com a empresa, não tendo, de fato, recebido as correspondências, a impossibilitando de conhecer as intimações, atendê-las e se manifestar propriamente.

Entende ter sido inadequada a utilização da mesma forma (via postal) para intimação da lavratura do auto de infração.

Pelas imagens acostadas às fls. 56/57 e 64/65, a Recorrente entende comprovar que está localizada em um condomínio de Galpões onde estão instaladas outras empresas e que contém várias portarias, uma delas no número 441 da Rua Professor Luis Eulalio de Bueno Vidigal, no Centro de Osasco/SP, as quais são atendidas por meros porteiros sem qualquer vinculação a Recorrente.

Assim, entende que as intimações não deveriam ter sido realizadas por simples entrega via postal em portaria que não era da própria Recorrente, nem ocupada por preposto seu, mas de um condomínio que serve a outras empresas.

Ainda em sede preliminar, pleiteia a nulidade do lançamento por erro na determinação do sujeito passivo. Neste ponto, afirma que foi surpreendida pela lavratura do Auto de Infração e prazo para a apresentação da defesa prestes a vencer, o que a impossibilitou de analisar e se manifestar sobre todas as matérias de direito e de fato envolvidas na Autuação. No entanto, depois que pôde melhor compulsar os autos, entende que ocorreu a alegada nulidade pois toda a ação fiscal foi realizada, assim como os Auto de Infração foram lavrados, exclusivamente em face da matriz localizada no município de Osasco/SP, CNPJ final 0001-73, ao passo que os fatos impositivos se referem à filial localizada em Nova Fátima/PR, CNPJ final 0004-16.

No mérito, defende não se submeter à regra de apuração das contribuições previdenciárias sobre a folha, ao argumento de que a filial 0004-16 exerce exclusivamente

atividade de produção rural. Discorre que cada um dos estabelecimentos opera de modo independente em relação ao outro, tanto que se localizam em estados diversos, exercendo atividades diversas, com inscrição no CNPJ distintas e assim são considerados pela legislação específica de cada tributo, exigindo registros contábeis-fiscais, declarações, apurações e recolhimentos autônomos.

Por fim, vai de encontro à multa de ofício agravada. Reitera as alegações prestadas em preliminar (envolvendo falta de intimação) e volta a defender o efeito confiscatório da penalidade aplicada.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, porém merece apenas parcial conhecimento.

Conforme relatado, a RECORRENTE, em sua impugnação, arguiu apenas nulidade do lançamento ao argumento de suposta falha nos atos de intimação. No mérito, alegou expressamente que *“não teve tempo hábil para analisar e se manifestar sobre todas as matérias”*; assim, apenas se insurgiu contra a multa de ofício agravada aplicada.

Contudo, em seu recurso, de maneira completamente inovadora, traz argumentos correspondentes ao erro na determinação do sujeito passivo (item I.b) e também sobre a não aplicação do sistema de apuração das contribuições previdenciárias sobre a folha de salário (item I.c).

Já no mencionado item “I.b”, confessa expressamente o seguinte (fl. 112):

12. Como exposto na Impugnação, naquela oportunidade a Recorrente foi surpreendida pela lavratura do Auto de Infração e prazo para a apresentação da defesa prestes a vencer, o que a impossibilitou de analisar e se manifestar sobre todas as matérias de direito e de fato envolvidas na Autuação. No entanto, depois que pôde melhor compulsar os autos verificou mais uma nulidade, consistente no erro na determinação do sujeito passivo.

Ou seja, ao apresentar o recurso voluntário, o contribuinte se insurgiu contra diversos outros assuntos e apresentou novos argumentos de defesa que não foram oportunamente suscitados para apreciação pela DRJ de origem, razão pela qual não compete a este julgador examinar matérias não previamente submetidas à instância de origem para deliberação.

O conhecimento dessas novas razões de defesa, neste momento processual, violaria o princípio da não supressão de instância, pois as matérias abordadas no recurso voluntário não foram apreciadas pela DRJ de origem.

Sobre o tema, utilizo como razões de decidir as palavras do ilustre Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nobrega, em voto proferido no acórdão nº 2201-008.300, julgado em 02/02/2021:

Ora, tendo em vista que essas questões não foram alegadas em sede de impugnação e não foram objeto de debate e análise por parte da autoridade judicante de 1ª instância, não poderiam ter sido suscitadas em sede de Recurso Voluntário, já que apenas as questões previamente debatidas é que são devolvidas à autoridade judicante revisora para que sejam novamente examinadas. Eis aí o efeito devolutivo típico dos recursos, que, a propósito, deve ser compreendido como um efeito de transferência, ao órgão ad quem, do conhecimento de matérias que já tenham sido objeto de decisão por parte do juízo a quo.

A interposição do recurso transfere ao órgão ad quem o conhecimento da matéria impugnada. O efeito devolutivo deve ser examinado em duas dimensões:

extensão (dimensão horizontal) e profundidade (dimensão vertical). A propósito, note-se que os ensinamentos de Daniel Amorim Assumpção Neves<sup>1</sup> são de todo relevantes e devem ser aqui reproduzidos com a finalidade precípua de aclarar eventuais dúvidas ou incompreensões que poderiam surgir a respeito das dimensões horizontal e vertical próprias do efeito devolutivo do recursos. Dispõe o referido autor que

“(…) é correta a conclusão de que todo recurso gera efeito devolutivo, variando-se somente sua extensão e profundidade. A dimensão horizontal da devolução é entendida pela melhor doutrina como a extensão da devolução, estabelecida pela matéria em relação à qual uma nova decisão é pedida, ou seja, pela extensão o recorrente determina o que pretende devolver ao tribunal, com a fixação derivando da concreta impugnação à matéria que é devolvida. Na dimensão vertical, entendida como sendo a profundidade da devolução, estabelece-se a devolução automática ao tribunal, dentro dos limites fixados pela extensão, de todas as alegações, fundamentos e questões referentes à matéria devolvida.

Trata-se do material com o qual o órgão competente para o julgamento do recurso irá trabalhar para decidi-lo.

[...]

Uma vez fixada a extensão do efeito devolutivo, a profundidade será uma consequência natural e inexorável de tal efeito, de forma que independe de qualquer manifestação nesse sentido pelo recorrente. O art. 1.013, § 1º, do Novo CPC especifica que a profundidade da devolução quanto a todas as

questões suscitadas e discutidas, ainda que não tenham sido solucionadas, está limitada ao capítulo impugnado, ou seja, à extensão da devolução. Trata-se de antiga lição de que a profundidade do efeito devolutivo está condicionada à sua extensão.”

É nesse mesmo sentido que os processualistas Fredie Didier Jr. e Leonardo Carneiro da Cunha também se manifestam:

“A extensão do efeito devolutivo significa delimitar o que se submete, por força do recurso, ao julgamento do órgão ad quem. A extensão do efeito devolutivo determina-se pela extensão da impugnação: tantum devolutum quantum appellatum. O recurso não devolve ao tribunal o conhecimento de matéria estranha ao âmbito do julgamento (decisão) a quo. Só é devolvido o conhecimento da matéria impugnada (art. 1.013, caput, CPC). A extensão do efeito devolutivo determina o objeto litigioso, a questão principal do procedimento recursal. Trata-se da dimensão horizontal do efeito devolutivo.

A profundidade do efeito devolutivo determina as questões que devem ser examinadas pelo órgão ad quem para decidir o objeto litigioso do recurso. Trata-se da dimensão vertical do efeito devolutivo. A profundidade identifica-se com o material que há de trabalhar o órgão ad quem para julgar. Para decidir, o juízo a quo deveria resolver questões atinentes ao pedido e à defesa. A decisão poderá apreciar todas elas, ou se omitir quanto a algumas delas. Em que medida competirá ao tribunal a respectiva apreciação?

O § 1º do art. 1.013 do CPC diz que serão objeto da apreciação do tribunal todas as questões suscitadas e discutidas no processo, desde que relacionadas ao capítulo impugnado. Assim, se o juízo a quo extingue o processo pela compensação, o tribunal poderá, negando-a, apreciar as demais questões de mérito, sobre as quais o juiz não chegou a pronunciarse. Ora, para julgar, o órgão a quo não está obrigado a resolver todas as questões atinentes aos fundamentos do pedido e da defesa; se acolher um dos fundamentos do autor, não terá de examinar os demais; se acolher um dos fundamentos da defesa do réu, idem. Na decisão poderá apreciar todas elas, ou se omitir quanto a algumas delas: ‘basta que decida aquelas suficientes à fundamentação da conclusão a que chega no dispositivo da sentença.’”

Pelo que se pode notar, a profundidade do efeito devolutivo abrange as seguintes questões: (i) questões examináveis de ofício, (ii) questões que, não sendo examináveis de ofício, deixaram de ser apreciadas, a despeito de haverem sido suscitadas abrangendo as questões acessórias (ex. juros), incidentais (ex. litigância de má-fé), questões de mérito e outros fundamentos do pedido e da defesa. De fato, o tribunal poderá apreciar todas as questões que se relacionarem àquilo que

foi impugnado - e somente àquilo. A rigor, o recorrente estabelece a extensão do recurso, mas não pode estabelecer a sua profundidade.

Seguindo essa linha de raciocínio, registre-se que, na sistemática do processo administrativo fiscal, as discordâncias recursais não devem ser opostas contra o lançamento em si, mas, sim, contra as questões processuais e meritórias decididas em primeiro grau. A matéria devolvida à instância recursal é apenas aquela expressamente contraditada na peça impugnatória. É por isso que se diz que a impugnação fixa os limites da controvérsia. É na impugnação que o contribuinte deve expor os motivos de fato e de direito em que se fundamenta sua pretensão, bem como os pontos e as razões pelas quais não concorda com a autuação, conforme prescreve o artigo 16, inciso III do Decreto n. 70.235/72, cuja redação transcrevo abaixo:

“Decreto n. 70.235/72

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).”

Pela leitura do artigo 17 do Decreto n. 70.235/72, tem-se que não é lícito inovar na postulação recursal para incluir questão diversa daquela que foi originariamente deduzida quando da impugnação oferecida à instância a quo. Confira-se:

“Decreto n. 70.235/72

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997).”

Em suma, questões não provocadas a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo com a apresentação da petição impugnatória, constituem matérias preclusas das quais não pode este Tribunal conhece-las, porque estaria afrontando o princípio do duplo grau de jurisdição a que está submetido o processo administrativo fiscal. É nesse sentido que há muito vem se manifestando este Tribunal:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2005

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

Não devem ser conhecidas as razões/alegações constantes do recurso voluntário que não foram suscitadas na impugnação, tendo em vista a ocorrência da preclusão processual.

(Processo n. 13851.001341/2006-27. Acórdão n. 2802-00.836. Conselheiro(a) Relator(a) Dayse Fernandes Leite. Publicado em 06.06.2011).”

As decisões mais recentes também acabam corroborando essa linha de raciocínio, conforme se pode observar da ementa transcrita abaixo:

“MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. NÃO CONHECIMENTO.

O recurso voluntário deve ater-se a matérias mencionadas na impugnação ou suscitadas na decisão recorrida, impondo-se o não conhecimento em relação àquelas que não tenham sido impugnadas ou mencionadas no acórdão de primeira instância administrativa.

(Processo n. 13558.000939/2008-85. Acórdão n. 2002-000.469. Conselheiro(a) Relator(a) Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez. Publicado em 11.12.2018).”

Assim, não merecem conhecimento todas as alegações apresentadas no recurso voluntário e estranhas ao litígio instaurado com a impugnação, quais sejam:

- Item I.b: erro na determinação do sujeito passivo; e
- Item I.c: não aplicação do sistema de apuração das contribuições previdenciárias sobre a folha de salário.

Portanto, o recurso deve ser parcialmente conhecido para análise dos seguintes temas:

- Item I.a: nulidade da intimação e, conseqüentemente, do procedimento fiscal (intimações postais não recebidas pela empresa); e
- Item I.d: não cabimento da multa de ofício agravada, no importe de 112,5%.

## PRELIMINAR

### Nulidade. Intimações Postais Não Recebidas

Preliminarmente, a RECORRENTE suscita nulidade das intimações realizadas no curso do procedimento fiscal, alegando que somente tomou ciência da autuação em 12/06/2018, quando acessou os processos administrativos eletrônicos via e-CAC.

Sustenta que os Avisos de Recebimento constantes dos autos foram assinados por pessoas sem qualquer vínculo com a empresa, em razão de estar instalada em condomínio empresarial com múltiplas portarias, o que teria impedido o efetivo conhecimento das intimações e o exercício pleno do contraditório e da ampla defesa.

Argumenta, ainda, que a Autoridade Fiscal deveria ter adotado modalidade mais segura de cientificação, como intimação pessoal ou correspondência com aviso de recebimento em mão própria, requerendo, ao final, a nulidade da fiscalização e do auto de infração lavrado.

Contudo, não merece subsistir a tese da RECORRENTE.

De início, a RECORRENTE argumenta que “os Avisos de Recebimento acostados aos autos (fls. 08/18), que supostamente teriam a cientificado do início e continuidade da ação fiscalizatória e a intimado para esclarecimentos, não foram firmados por seu administrador nem por nenhum de seus empregados/colaboradores, mas por pessoas desconhecidas, sem qualquer vínculo com a empresa” (fl. 111).

Contudo, este argumento não retrata a realidade do caso concreto. Conforme se extrai dos autos, o procedimento fiscal teve início mediante ciência pessoal do Termo de Início de Procedimento Fiscal à Sra. Márcia, identificada como “Gerente RH” da empresa, conforme documento de fls. 02/03, circunstância que afasta qualquer alegação de desconhecimento da ação fiscal.

Além disso, as demais intimações realizadas pela Autoridade Fiscal (fls. 09, 12 e 52) observaram integralmente o disposto no art. 23 do Decreto nº 70.235/72, que admite expressamente a utilização de via postal com comprovação de recebimento no domicílio tributário do sujeito passivo, inexistindo qualquer hierarquia entre as modalidades de intimação previstas no referido dispositivo legal, conforme abaixo:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar;

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo;

III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo. (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º Quando resultar improfícuo um dos meios previstos no caput deste artigo ou quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal, a intimação poderá ser feita por edital publicado: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I - no endereço da administração tributária na internet; (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

II - em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação; ou (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

III - uma única vez, em órgão da imprensa oficial local. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

(...)

**§ 3º Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência.** (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

**§ 4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo:** (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

**I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária;** e (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

**II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo.** (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

Percebe-se que a legislação, em momento algum, determina que as formas de intimação serão sucessivas, isto é, que apenas é possível a intimação postal após constatada a impossibilidade de intimação pessoal. Tratam-se, em verdade, de formas alternativas de intimar o contribuinte, devendo a fiscalização escolher o método que lhe for mais conveniente.

Este entendimento é corroborado pela análise do art. 23, §1º, acima transcrito, o qual expõe que quando a legislação quis determinar que o método de intimação seria subsidiário ela o fez expressamente. A única forma de intimação que é subsidiária (que depende da tentativa de intimação através de outro método) é a intimação por edital, haja vista que a legislação expressamente estipula a necessidade da fiscalização tentar intimar o contribuinte de outra forma, antes de proceder com a intimação via edital.

Logo, considerando que não há nenhuma norma determinando a obrigatoriedade da intimação pessoal em detrimento da intimação postal, é imperioso reconhecer a validade da notificação de lançamento enviada ao domicílio fiscal do contribuinte. Assim entende o CARF:

INTIMAÇÃO VIA POSTAL. VALIDADE.

É válida a intimação promovida por meio dos Correios mediante Aviso de Recebimento, entregue no domicílio fiscal verificado em sede de diligência e confirmado/declarado pelo sujeito passivo.

(Acórdão nº 1401 003.467, sessão de 14/8/2019)

Esta é a jurisprudência firme no CARF, conforme Súmula nº 09:

**Súmula CARF nº 9**

É válida a ciência da notificação por via postal realizada no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, confirmada com a assinatura do recebedor da correspondência, ainda que este não seja o representante legal do destinatário. **(Vinculante,** conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Resta saber, então, se a intimação foi dirigida ao domicílio tributário da RECORRENTE.

Em consulta aos ARs que representam as reintimações do termo de início de procedimento fiscal (fls. 09 e 12), assim como ao AR relativo à intimação do lançamento e encerramento fiscal (fl. 52), verifica-se que o endereço de recebimento foi o mesmo daquele informado no Termo de Início de Procedimento Fiscal (assinado pessoalmente por preposto da contribuinte – fls. 02/03), assim como é o mesmo endereço indicado pela própria RECORRENTE no preâmbulo de sua Impugnação (fl. 58). Como não poderia deixar de ser, o mesmo endereço consta nos registros de bancos de dados da Receita Federal (fl. 68).

Nota-se, inclusive, que o AR relativo à intimação do acórdão proferido pela DRJ também foi encaminhada ao mesmo endereço já citado (fl. 106), não tendo sido reportado quaisquer problemas ou falhas relacionadas à referida intimação.

Sendo assim, resta claro que desde a emissão do Termo de Início de Procedimento Fiscal (10/07/2017) até pelo menos a data de intimação do acórdão recorrido (15/05/2019), o domicílio fiscal eleito pelo próprio RECORRENTE permaneceu inalterado, sendo plenamente válidas as correspondências enviadas para o citado endereço no mencionado período.

Em suma, como as intimações realizadas durante a fase de fiscalização, assim como aquelas relacionadas à lavratura do auto de infração foram encaminhadas para o domicílio fiscal eleito pela contribuinte e inequivocamente recebida neste endereço, reputa-se válidas as intimações pois enviadas para o domicílio tributário correto.

Portanto, as intimações foram válidas, ainda que recebidas por terceiro, nos termos da já citada Súmula nº 9 do CARF.

Cabe esclarecer, conforme apontado pela DRJ de origem, que o art. 248, §§2º e 4º, do CPC, aplicável subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal, estabelece a validade da entrega de correspondências destinadas à pessoa jurídica a funcionário responsável pelo recebimento de correspondências, inclusive em condomínios edifícios ou loteamentos com controle de acesso, hipótese exatamente retratada nos autos. Vejamos:

Art. 248. Deferida a citação pelo correio, o escrivão ou o chefe de secretaria remeterá ao citando cópias da petição inicial e do despacho do juiz e comunicará o prazo para resposta, o endereço do juízo e o respectivo cartório.

§ 1º A carta será registrada para entrega ao citando, exigindo-lhe o carteiro, ao fazer a entrega, que assine o recibo.

§ 2º Sendo o citando pessoa jurídica, será válida a entrega do mandado a pessoa com poderes de gerência geral ou de administração ou, ainda, a **funcionário responsável pelo recebimento de correspondências**.

§ 3º Da carta de citação no processo de conhecimento constarão os requisitos do art. 250.

§ 4º Nos condomínios edifícios ou nos loteamentos com controle de acesso, será válida a entrega do mandado a **funcionário da portaria responsável pelo recebimento de correspondência**, que, entretanto, poderá recusar o recebimento, se declarar, por escrito, sob as penas da lei, que o destinatário da correspondência está ausente.

Portanto, o fato de a RECORRENTE estar instalada em condomínio empresarial não transfere à Administração Tributária o ônus de adotar modalidade extraordinária de ciência, tampouco invalida as comunicações regularmente entregues no endereço fiscal informado pela própria contribuinte.

Diante do exposto, entendo por afastar a preliminar de nulidade levantada.

## MÉRITO

### Multa Agravada

Conforme exposto, quanto ao mérito, o litígio foi instaurado tão-somente em relação à multa de ofício, aplicada de forma agravada no percentual de 112,5%, tendo em vista o não atendimento, pela RECORRENTE, das intimações para prestar esclarecimentos.

Em suas razões recursais, a contribuinte argumenta o efeito confiscatório da multa, o que culmina em sua inconstitucionalidade. Ademais, afirma que *“o não atendimento das intimações fiscais não gerou obstáculos ao levantamento do crédito tributário e efetivação da autuação”*.

Quanto ao argumento de que a multa teria efeito confiscatório e, portanto, seria inconstitucional, deve ser esclarecido que tal matéria é estranha à esfera de competência desse colegiado, conforme determina o seguinte enunciado da Súmula nº 02 do CARF:

#### Súmula CARF nº 2

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

Portanto, não cabe ao CARF se manifestar acerca das supostas inconstitucionalidades alegadas pela RECORRENTE. Sendo assim, deixo de apreciar todas as alegações de inconstitucionalidade trazidas, direta ou indiretamente, pela RECORRENTE.

No que diz respeito à alegação de que a falta de resposta não teria causado obstáculos à fiscalização, entendo que a tese da contribuinte não merece prosperar.

Em primeiro plano, cabe ressaltar que a aplicação do agravamento da multa em caso de não atendimento à intimação da fiscalização, encontra guarida no artigo 44, § 2º, da Lei 9.430/96, nos seguintes termos:

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;

(...)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Dessa forma, entende-se que a legislação expõe de forma clara a aplicação de multa agravada em casos de não atendimento, pelo sujeito passivo, de intimação para prestação de esclarecimentos ou apresentação de documentos, ora requeridos pela fiscalização.

Sobre o tema, a Solução de Consulta Interna Cosit nº 7/2019 oferece um norte interpretativo para o dispositivo que fundamenta a autuação, baseando-se no dever de colaboração do contribuinte, conforme segue:

[a] aplicação de sanção tributária (norma primária sancionatória) decorre, em regra, do descumprimento de uma norma primária prescritiva (conduta), a qual contém o deverinstrumental, formal ou material do sujeito passivo, e que referenciará a análise das multas em tela. (...)

7. Desse modo, não tem como descontextualizar o aspecto material da multa tributária da conduta esperada do sujeito passivo, mormente quando se refere a descumprimento de obrigação acessória que se vincula ao dever de colaboração do sujeito passivo. Explica Leandro Paulsen:

“Estas obrigações, fundadas no dever de colaboração, aparecem, normalmente, como prestações de fazer, suportar ou tolerar normalmente classificadas como obrigações formais ou instrumentais e, no direito positivo brasileiro, impropriamente como obrigações acessórias. Por vezes, aparecem em normas expressas, noutras de modo implícito ou a contrario sensu. Mas dependem sempre de intermediação legislativa. Não apenas a obrigação de pagar tributos, mas também toda a ampla variedade de outras obrigações e deveres estabelecidos em favor da Administração Tributária para viabilizar e otimizar o exercício da tributação, encontram base e legitimação constitucional.” (Revista Tributária das Américas | vol. 5 | p. 31 | Jan / 2012DTR\2012\450272)

7.1. O dever de colaboração dos administrados vem também estampado no art. 4º, IV, da Lei nº 9.784, de 1996:

[...]

7.2. Não se pode olvidar, entretanto, que o art. 136 do CTN é explícito ao afirmar que “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”, apesar de ser razoável a existência de algum temperamento a depender da multa a ser aplicada em determinado caso concreto.

7.3. O Superior Tribunal de Justiça já se manifestou no sentido de que “apesar da norma tributária expressamente revelar ser objetiva a responsabilidade do contribuinte ao cometer um ilícito fiscal (art. 136 do CTN), sua hermenêutica admite temperamentos, tendo em vista que os arts. 108, IV e 112 do CTN permitem a aplicação da equidade e a interpretação da lei tributária segundo o princípio in dubio pro contribuinte” (REsp 494.080-RJ, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 16.11.2004).

**7.4. Ressalte-se não ser o objetivo desta Solução de Consulta Interna, de forma alguma, afastar o caráter objetivo da multa agravada ou anuir com a tese de que para a sua configuração tem-se de demonstrar prejuízo ao Fisco. O que se quer dizer é que há presunção de descumprimento do dever de colaboração ao não responder a intimação a que se refere o § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, em procedimento fiscal. O eventual temperamento poderia ocorrer em um caso concreto em que o sujeito passivo demonstrasse que ele colaborou com a administração tributária, mesmo que não da forma ideal, ou mesmo que por força maior não pôde proceder à devida resposta, ilidindo a presunção em epígrafe. (grifo nosso)**

7.5. Esse é o norte teórico que será seguido.

Regra-matriz da multa agravada

8. Analisam-se conjuntamente os critérios que compõem a regra-matriz de incidência da multa agravada para se chegar à solução dos questionamentos formulados.

8.1. O aspecto material refere-se ao não atendimento de intimação para prestar esclarecimentos ou para apresentar os arquivos e sistemas. Há relação direta com o dever de colaboração do sujeito passivo com a administração tributária

8.2. Já o aspecto temporal traz algum complicador ao intérprete. Analisando-se esse critério isoladamente e de forma apressada, seria provável dispor que bastaria o não atendimento de uma intimação pelo sujeito passivo para que se configure o fato gerador da multa. Não é o caso, pois esse critério deve ser analisado em conjunto com o quantitativo e o pessoal para se ter uma conclusão mais acurada.

8.3. No aspecto quantitativo, a base de cálculo é a multa de ofício de que trata o inciso I do mesmo art. 44, qual seja, “75% 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” (podendo incidir inclusive quando da qualificação pelo § 1º do mesmo dispositivo). A sua configuração

demanda a existência de lançamento de ofício de um crédito tributário, por auto de infração ou notificação de lançamento, com o valor do tributo não pago e a respectiva multa de ofício.

[...]

9. Conclui-se que apenas ao final do procedimento fiscal é que se tem por configurados todos os elementos que regem a regra-matriz da multa agravada, a qual não pode estar dissociada do descumprimento do dever de colaboração desse sujeito passivo com a administração tributária. Estabeleceu-se, por natural decorrência lógica, a necessária coerência e correlação da sanção com o que se pretende alcançar, que é a arrecadação do tributo em si, sem descurar do “destaque ao caráter pedagógico da sanção – seja para impedir o cometimento de futuras infrações, seja para coibir o locupletamento indevido” (STF, RE nº 783.599 AgR/RS, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe-064 06/04/2015).

Destarte, entende-se que o não atendimento à intimação para apresentação de esclarecimentos e documentos enseja a aplicação do agravamento da multa, nos termos do artigo 44, § 2º, da Lei 9.430/96.

Tal entendimento, conforme supramencionado, tem como fundamento o caráter direto da multa, em desestimular comportamentos “indesejáveis” tidos pelos contribuintes, motivo pelo qual tal sanção, para alcançar tal finalidade, também precisa apresentar um ônus significativo ao sujeito passivo.

Sabe-se da existência de entendimentos (inclusive sumulados) no sentido de que o referido agravamento da penalidade não se aplica nos casos de lançamentos efetuados com base em presunção legal (por exemplo, depósitos bancários de origem não comprovadas). Contudo, este não é o caso dos autos.

Portanto, conforme claramente disposto no artigo 44, § 2º, da Lei 9.430/96, a multa agravada em questão tem caráter objetivo e não subjetivo, ou seja, não há necessidade de avaliar possíveis prejuízos à autoridade fazendária pelo descumprimento da obrigação acessória, sendo claro ao ser fundamentado exclusivamente no não atendimento à prestação de esclarecimentos/documentos.

No caso concreto, conforme demonstrado nos autos, a Autoridade Fiscal promoveu sucessivas intimações para que a RECORRENTE justificasse a utilização do FPAS 604 e apresentasse os documentos pertinentes, conforme fls. 09, 12 e 52. No entanto, não houve qualquer atendimento por parte da contribuinte, circunstância que autoriza a incidência do agravamento legal.

S.m.j., admitir a aplicação da multa agravada apenas mediante prova do embaraço à fiscalização implicaria restringir o agravamento às hipóteses em que o lançamento não pudesse ser realizado de forma adequada, o que não configura, a meu ver, a interpretação mais correta da norma.

**CONCLUSÃO**

Em razão do exposto, voto por CONHECER PARCIALMENTE do recurso voluntário, deixando de conhecer das alegações de inconstitucionalidade apresentadas e das matérias novas apresentadas apenas em sede recursal. Na parte conhecida, voto por REJEITAR a preliminar de nulidade e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**