



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10932.720044/2013-15
ACÓRDÃO	2201-012.217 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COLEGIO BRASILIA S/C LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL. SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

É devida a contribuição patronal incidente sobre as remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, a segurados empregados e contribuintes individuais.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SEGURADOS EMPREGADOS.

A empresa é obrigada a arrecadar e a recolher as contribuições dos segurados empregados, descontando-as da respectiva remuneração.

CONTRIBUIÇÕES DE TERCEIROS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.

A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições destinadas a terceiros a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados a seu serviço.

LANÇAMENTO. AFERIÇÃO INDIRETA DAS BASES DE CÁLCULO. POSSIBILIDADE.

Ocorrendo a recusa ou sonegação de documentos ou informações ou sua apresentação deficiente abre-se a possibilidade de aferir-se indiretamente as bases imponíveis das contribuições sociais, invertendo-se o ônus da prova, podendo o fisco, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida.

AFERIÇÃO INDIRETA. MULTA AGRAVADA. DESCABIMENTO.

Não prospera agravamento da multa aplicada quando foi justamente a não apresentação de parte da documentação que ensejou o lançamento por

aferição indireta, com a constatação, a partir dos documentos analisados, de ter havido omissão de parte das contribuições previdenciárias.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CONFIGURAÇÃO CONDUTAS PREVISTAS NOS ARTIGOS 71, 72 E 73 DA LEI Nº 4.502 DE 1964. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra nas hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 de 1964.

RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. LEI Nº 14.689 DE 2023. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA REDUZIDA A 100%.

As multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica. Deve ser observado, no caso concreto, a superveniência da Lei nº 14.689 de 20 de setembro de 2023, que alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do artigo 44 da Lei nº 9.430 de 1996, nos termos do artigo 106, II, “c” do CTN.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENALIS. ENCAMINHAMENTO. COMPETÊNCIA. MATÉRIA PENAL. SÚMULA CARF Nº 28.

Sempre que o Auditor-Fiscal constatar a ocorrência, em tese, de crime ou contravenção penal, deverá elaborar Representação Fiscal para Fins Penais, inexistindo competência para apreciação de matéria penal no âmbito do contencioso administrativo tributário.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do recurso voluntário, não conhecendo da matéria relativa à Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP) por incompetência do CARF; na parte conhecida, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para: (i) afastar o agravamento da multa de ofício previsto no artigo 44, § 2º da Lei nº 9.430 de 1996 e (ii) reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%, em função da retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Débora Fófano dos Santos – Relatora

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Débora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Thiago Alvares Feital e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (fls. 204/210 e págs. PDF 176/182) interposto contra decisão no acórdão exarado pela 4^a Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém/PA (fls. 190/196 e págs. PDF 162/168), que julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário formalizado nos autos de infração abaixo discriminados, lavrados em 29/04/2013, acompanhados do Termo de Verificação e Constatação de Ação Fiscal (fls. 98/103 e págs. PDF 70/75):

- DEBCAD 37.304.095-4, no montante de R\$ 126.288,82, já acrescidos de juros, multa de ofício e multa de mora, relativo às contribuições à seguridade social, correspondentes a parte da empresa e ao RAT, calculadas sobre a remuneração arbitrada com base nos valores informados pela empresa nas Relações Anuais de Informações Sociais — RAIS e não declaradas em GFIP e cujos valores encontram-se discriminados e consolidados no "DD — Discriminativo de Débito" e refere-se aos levantamentos "EN" — competência 13/2007, "EN1" — período 01/2008 a 11/2008, "ES", período 12 e 13/2008 - Cont. Empresa não Declarada. Para o lançamento da competência 13/2008 foi utilizada a média dos valores declarados nos outros meses (fls. 54/89 e págs. PDF 47/62);
- DEBCAD 37.350.872-7, no montante de R\$ 49.430,23, já acrescidos de juros, multa de ofício e multa de mora, relativo às contribuições à seguridade social, correspondentes a parte dos segurados, calculadas sobre a remuneração arbitrada com base nos valores informados pela empresa nas Relações Anuais de Informações Sociais e não declaradas em GFIP. As contribuições foram arbitradas sobre a alíquota mínima, e cujos valores encontram-se discriminados e consolidados no "DD — Discriminativo de Débito", em anexo, e referem-se ao levantamento "SN", competência 13/2007, "SNI", período 01/2008 a 11/2008, "SN1", período 01/2008 a 11/2008, "SS", período 12/2008 e 13/2008 - Cont. Segurados não Declarado. Para o lançamento da competência 13/2008 foi utilizada a média dos valores declarados nos outros meses (fls. 104/113 e págs. PDF 76/85);

- DEBCAD 37.350.873-5, no montante de R\$ 15.972,80, já acrescidos de juros, multa de ofício e multa de mora, relativo às contribuições devidas a Terceiros e outras entidades e fundos: Salário Educação, INCRA, e SEBRAE, incidentes sobre a remuneração arbitrada com base nos valores informados pela empresa nas Relações Anuais de Informações Sociais - RAIS e não declaradas em GFIP, e cujos valores encontram-se discriminados e consolidados no "DD — Discriminativo de Débito", em anexo, e referem-se ao levantamento "TN", competência 13/2007, "TN1, período 01/2008 a 11/2008, "TS", período 12/2008 e 13/2008" - Cont. Terceiros não Declarada. Para o lançamento da competência 13/2008 foi utilizada a média dos valores declarados nos outros meses (fls. 114/123 e págs. PDF 86/95) e
- DEBCAD: 37.350.875-1, no valor de R\$ 3.434,76, referente multa por descumprimento de obrigação acessória (CFL 68). A empresa apesar de obrigada, nos termos do artigo 32, IV, parágrafo 5º da Lei nº 8.212 de 1991 e redação dada pela MP 449 de 04/12/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941 de 27 de maio de 2009, apresentou as GFIP (Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social), com informações incorretas ou omissas, conforme Demonstrativo de Cálculo da Multa CFL 68, em anexo. A multa aplicada para esta infração foi atualizada através do artigo 8º da Portaria Interministerial MPS/MF nº 15 de 10 de janeiro de 2.013 (fl. 124 e pág. PDF 96).

Do Lançamento

Adoto para compor o presente relatório o seguinte excerto do acórdão recorrido (fls. 191/192 e págs. PDF 163/164):

Trata-se de Impugnação em resistência aos Autos de Infração, abaixo discriminados, lavrados em face da Empresa Interessada, já qualificada nos autos, em procedimento de verificação do cumprimento de obrigações tributárias relativas às contribuições previdenciárias e de terceiros (destinadas a outras entidades e fundos). - Auto de Infração, DEBCAD 37.304.095-4, relativo às Contribuições Previdenciárias da Empresa e GILRAT¹ calculadas sobre a remuneração arbitrada com base nos valores informados pela empresa nas RAIS² e não declarados em GFIP³.

- Auto de Infração, DEBCAD 37.350.872-7, referente às Contribuições Previdenciárias dos Segurados, calculadas sobre a remuneração arbitrada com base nos valores informados pela empresa nas RAIS e não declarados em GFIP.

¹ Contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrentes dos Riscos Ambientais do Trabalho.

² Relação Anual de Informações Sociais

³ Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social.

- Auto de Infração, DEBCAD 37.350.873-5, correspondente às Contribuições devidas a outras Entidades e Fundos. Salário Educação, INCRA e SEBRAE incidente sobre a remuneração arbitrada com base nos valores informados pela empresa nas RAIS e não declarados em GFIP.

- Auto de Infração, DEBCAD 37.350.875-1, relacionado ao descumprimento de obrigação acessória, mais precisamente, deixar o contribuinte de apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

Noticia o Relatório Fiscal, fls. 98/103, que:

A Interessada foi intimada e reintimada para apresentar documentos, no entanto, não entregou nenhum documento, em virtude disso os lançamentos foram realizados por arbitramento, com base no art. 33, § 3º, da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991 e do art. 233 do Decreto 3.048 de 06 de maio de 1999.

Foram encontradas diferenças consideráveis entre os valores informados como remuneração dos segurados nas GFIP e os valores declarados nas RAIS. A Interessada foi intimada e reintimada a justificar as referidas diferenças; explicar a ausência de declaração em GFIP de 13º salário referente a 2007 e 2009 informados em DIRF; a apresentar a DIRF e RAIS referentes ao ano de 2010. Foi alertado que o não atendimento de intimação o sujeitaria ao agravamento em 50% das multas, mesmo assim, optou pelo silêncio.

O Setor Fiscal informa que a multa de ofício foi qualificada e agravada, nos termos da Lei 9.430/96, art. 44, I, combinado com os parágrafos 1º e 2º. Além de não responder as intimações ficou caracterizado o dolo com o descumprimento de obrigação principal mediante artifício ardiloso de, sistematicamente e intencionalmente, omitir os valores apurados de contribuições a pagar, no intuito de retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador.

“A conduta da empresa configura em TESE os crimes de Sonegação Fiscal Previdenciária e contra a Ordem Tributária, e em obediência ao disposto na portaria SRF nº 665/2008 formalizamos o processo de Representação Fiscal para Fins Penais de nº 10932.000006/2013-42, que será objeto de representação ao Ministério Público”.

(...)

Da Impugnação

O contribuinte foi cientificado do lançamento em 18/04/2013 (AR de fl. 91 e pág. PDF 63) e apresentou impugnação em 20/05/2013 (fls. 127/132 e págs. PDF 99/104), acompanhada de documentos (fls. 133/182 e págs. PDF 105/154), com os seguintes argumentos, extraídos do acórdão recorrido (fls. 192/193 e págs. PDF 164/165):

(...)

Em sua Impugnação, fls. 127/132, a Interessada alega, por meio de seu advogado, procuração anexa, fl. 133, que:

Foram aplicadas multas de ofício qualificadas e agravadas em proporções diferentes nos processos 10932.720.043/2013-71 e 10932.720.044/2013-15, apesar de idêntica a matéria dos processos.

A multa aplica no Processo nº 10932.720043/2013-71 foi excessiva, alcançou o patamar de 225%, “tornando por demais abusivo o valor do crédito a ser pago”.

Houve um verdadeiro *bis in idem* no que se refere à multa, pois foi aplicado sobre os 75% - art. 44 da Lei 9.430/96 os percentuais previstos nos parágrafos 1º e 2º deste mesmo artigo. Entende que não cabe a aplicação do § 1º, pois “pressupõe a existência de processo criminal, o que não existe”. Neste caso o percentual máximo a ser aplicado seria de 150%.

Sustenta que não cometeu o crime previsto no art. 337-A do Código Penal, uma vez que não recolheu as contribuições previdenciárias para manter sua sobrevivência, em face à grave crise financeira provocada pela enorme concorrência, desta forma a conduta da Impugnante encontra-se abrangida pelo princípio da inexigibilidade de conduta diversa.

“Diante do acima exposto requer a Impugnante seja acolhida a presente Impugnação devendo ser afastada a aplicação da multa mencionada no § 1º do inciso I, artigo 44 da Lei 9430/96, vez que a mesma já se encontra prevista na hipótese do II, evitando assim a ocorrência de *bis in idem*; o afastamento da alegação de que teria a Impugnante cometido o crime de sonegação fiscal eis que conforme discorrido linhas atrás, a Impugnante atua em verdadeiro estado de necessidade”.

(...)

Da Decisão da DRJ

A 4^a Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém/PA, em sessão de 12 de maio de 2017, no acórdão nº 01-34.194 (fls. 190/196 e págs. PDF 162/168), julgou a impugnação improcedente, conforme ementa abaixo reproduzida (fls. 190/191 e pág. PDF 162/163):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

MULTA QUALIFICADA E AGRAVADA. DOLO. NÃO ATENDIMENTO REITERADO DE INTIMAÇÕES.

1. Cabe a aplicação da multa qualificada se a situação fática do contribuinte subsume-se a descrição contida na norma legal, mormente no que diz respeito ao elemento subjetivo de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte do Fisco da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e de sua real dimensão. 2. O não atendimento reiterado de intimações,

inclusive com alerta prévio sobre a (*sic*) nos efeitos do silêncio, é fato suficiente para o agravamento da multa, em razão de norma expressa neste sentido.

PAF. JULGADOR ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA. DECLARAÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS. LIMITAÇÃO.

O julgador de litígios administrativos fiscais, no âmbito da Administração Tributária Federal, não recebeu autorização de nenhuma norma jurídica brasileira para decidir sobre a ilegalidade ou constitucionalidade de leis que, eventualmente, fundamentaram a confecção de determinado lançamento tributário. Pelo contrário, a opção do sistema jurídico pátrio foi pela unicidade da jurisdição, portanto, é vedado ao julgador administrativo negar vigência a determinado dispositivo normativo sob a alegação de constitucionalidade ou ilegalidade. Esta atribuição foi reservada ao poder judiciário.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENais. COMPETÊNCIA DA DRJ. AUSÊNCIA.

Se a situação do contribuinte se enquadra em uma das hipóteses de confecção de Representação Para Fins Penais, deve a autoridade autuante elaborá-la, já que está adstrita à legislação. Por mais que seja suscitado na impugnação este órgão julgador não tem competência para apreciar o mérito da Representação Para Fins Penais, se houve ou não crime, tratado em tese na Representação Para Fins Penais.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

O contribuinte tomou ciência do acórdão em 19/06/2017 (AR de fl. 201 e pág. PDF 173) e interpôs recurso voluntário em 13/07/2017 (fls. 204/210 e págs. PDF 176/182), acompanhado de documentos (fls. 211/230 e págs. PDF 183/202), com os mesmos argumentos da impugnação.

O presente processo compôs lote sorteado a esta relatora.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Como relatado anteriormente, no recurso voluntário o Recorrente repisa os mesmos argumentos da impugnação, insurgindo-se, em apertada síntese contra: (i) o percentual

da multa de ofício adotada, tanto nos presentes autos como no processo nº 10932.720.043/2013-71, alegando ter havido um excesso, uma vez que foi aplicada no patamar de 225%, tornando-se por demais excessivo o valor do crédito a ser pago; (ii) *bis in idem* na aplicação da multa, pois reza o artigo 44 da Lei nº 9.430 de 1996 que incide multa de 75% (setenta e cinco por cento) caso haja falta de recolhimento ou pagamento, falta de declaração ou sendo esta inexata; em nenhum momento deveria se cogitar a aplicação da multa nos termos do § 1º eis que a sua incidência já está descrita no § 2º, por ser mais abrangente e (iii) a imposição da pena prevista no artigo 337-A do Código Penal, uma vez que a divergência apurada pela fiscalização em relação aos valores informados como remuneração dos segurados nas Guias do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações a Previdência Social (GFIP) com os valores declarados nas RELAÇÕES ANUAIS DE INFORMAÇÕES SOCIAIS (RAIS) foi motivada por dificuldades financeiras enfrentadas pela Recorrente. Assim, movida por um estado de necessidade, não haveria que se falar na ocorrência de qualquer tipo penal, o que por certo afastaria a aplicação de eventual multa no patamar de 75%.

Inicialmente convém trazer à colação o seguinte excerto da decisão recorrida que diz respeito à delimitação da lide administrativa, cingindo-se o litígio à análise das multas lançadas nos autos de infração DEBCAD 37.304.095-4, 37.350.872-7 e 37.350.873-5 (fls. 193/194 e págs. PDF 165/166):

(...)

Preambularmente cabe estabelecer o correto balizamento da presente lide. Para que seja caracterizado o litígio é necessário que a pretensão da Administração Tributária, consubstanciada nos Autos de Infração, seja resistida expressamente pela Impugnante. Sem resistência não há que se falar em matéria litigiosa, conforme se depreende do Decreto 70.235/72⁴.

No caso concreto, a Impugnante não se manifesta sobre o lançamento das Contribuições, não questiona a base de cálculo, as alíquotas aplicadas, a metodologia de apuração utilizada, nenhum elemento relacionado às Contribuições lançadas. Essa opção caracteriza falta de resistência a esta parcela da pretensão fiscal. Em razão disso deve ser providenciada a apartação dos valores correspondentes às contribuições para imediata cobrança amigável⁵ das partes dos Autos de Infração não impugnadas expressamente, pois tais parcelas dos créditos tributários que compõem este Processo se tornaram definitivas na esfera administrativa.

Também por falta de Impugnação expressa, deve ser apartado para cobrança amigável o Auto de Infração, DEBCAD 37.350.875-1, relacionado ao

⁴ Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

⁵ Art. 21. Decreto 70.235/72 § 1º No caso de impugnação parcial, não cumprida a exigência relativa à parte não litigiosa do crédito, o órgão preparador, antes da remessa dos autos a julgamento, providenciará a formação de autos apartados para a imediata cobrança da parte não contestada, consignando essa circunstância no processo original. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

descumprimento de obrigação acessória, mais precisamente, deixar o contribuinte de apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

Cinge-se, portanto, o litígio à análise das multas lançadas nos Autos de Infração 37.304.095-4, 37.350.872-7 e 37.350.873-5.

(...)

Do Termo de Verificação Fiscal extraem-se as seguintes informações (fls. 98/103 e págs. PDF 70/75):

- As contribuições previdenciárias foram apuradas com base no artigo 33, § 3º da Lei nº 8.212 de 1.991⁶ e do artigo 233 do Decreto nº 3.048 de 1.999⁷.
- Em consulta aos sistemas da Receita Federal do Brasil, foram constatadas diferenças consideráveis entre os valores informados como remuneração dos segurados nas Guias do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) e os valores declarados nas Relações Anuais de Informações Sociais (RAIS), relativas aos anos calendário de 2008 e 2009, razão pela qual a empresa foi intimada a justificar as referidas diferenças, acompanhada de documentação hábil e idônea.
- O contribuinte foi reintimado para justificar as divergências apontadas e alertado que o não atendimento à intimação sujeitaria ao agravamento em 50% das multas previstas no inciso II do §2º do artigo 44 da Lei nº 9.430 de 1.996, além de outras penalidades legais.
- O contribuinte também foi intimando a: (i) justificar os valores informados a título de 13º salário anos calendário de 2007 e 2009 nas Declarações de Imposto de Renda Retida na Fonte (DIRF), sem a correspondente informação nas Guias

⁶ LEI Nº 8.212, DE 24 DE JULHO DE 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências.

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

⁷ DECRETO N° 3.048, DE 6 DE MAIO DE 1999. Aprova o Regulamento da Previdência Social, e dá outras providências.

Art. 233. Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social e a Secretaria da Receita Federal podem, sem prejuízo da penalidade cabível nas esferas de sua competência, lançar de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa, ao empregador doméstico ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

Parágrafo único. Considera-se deficiente o documento ou informação apresentada que não preencha as formalidades legais, bem como aquele que contenha informação diversa da realidade, ou, ainda, que omita informação verdadeira.

do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social (GFIP) e (ii) apresentar a Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF) e a Relação Anual de Informações Sociais (RAIS) referente ao ano de 2010, em face das mesmas não constarem do Sistema Informatizado da Receita Federal do Brasil. O contribuinte foi cientificado que o não atendimento à intimação acarretaria o arbitramento de valores com os dados disponíveis na Receita Federal.

- No relatório " SAFIS — COMPARAÇÃO DE MULTAS" é demonstrado a comparação de multas de ofício aplicadas em relação às competências 03/2008 a 11/2008 tendo em vista o advento da MP 449, de 03 de dezembro de 2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941 de 2009, aplicando-se a legislação mais benéfica, de acordo com o Código Tributário Nacional (CTN).
- A multa de ofício qualificada e agravada nas competências 12/2008 e 13º salário de 2008 decorreu da falta de recolhimento de contribuições previdenciárias acobertada mediante a reiterada omissão da base de cálculo informada nas Guias do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), culminando com a não apresentação de sua escrituração contábil, folhas de pagamento, contrato social e outros documentos imprescindíveis no trabalho de auditoria fiscal.
- O fato de haver intencionalmente omitido em suas declarações a efetiva remuneração de seus empregados, retardou o conhecimento, por parte da Receita Federal do Brasil da ocorrência dos fatos geradores, embora a fiscalizada estivesse plenamente consciente de que a referida remuneração sujeitava-se à tributação e
- A empresa descumprindo a obrigação principal pelo não pagamento das contribuições previdenciárias, mediante artifício doloso de, sistematicamente e intencionalmente, omitir, ao conhecimento da Secretaria da Receita Federal, os valores apurados de contribuições a pagar, no intuito de retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador, bem como, o não atendimento da intimação para prestar esclarecimentos, incorreu na imposição da penalidade qualificada e agravada.

Os percentuais das multas aplicadas em relação aos fatos geradores lançados estão resumidos no quadro abaixo:

Comp.	BC		Multa %
	Em R\$		
13/2007	22.089,30	5.301,43	24%
01/2008	2.728,77	2.046,58	75%
02/2008	2.606,13	1.954,60	75%
03/2008	2.775,22	2.081,42	75%
04/2008	2.672,22	2.004,56	75%

05/2008	2.563,92	1.922,94	75%
06/2008	2.606,13	1.954,60	75%
07/2008	2.480,94	1.860,71	75%
08/2008	2.427,21	1.820,41	75%
09/2008	2.469,76	1.852,32	75%
10/2008	2.492,91	1.869,68	75%
11/2008	2.567,67	1.925,75	75%
12/2008	2.862,60	6.440,85	225%
13/2008	3.711,88	8.351,73	225%

A autoridade julgadora de primeira instância manteve a multa aplicada de 225% e quanto a matéria relacionada à área criminal, aduziu incompetência dos julgadores administrativos de primeira e segunda instâncias para apreciação da referida matéria, estendendo-se à Representação Fiscal para Fins Penais, nos termos da Súmula CARF nº 28.

Em casos de lançamento de ofício, o artigo 44 da Lei nº 9.430 de 1996 estabelece que deverão ser aplicadas as seguintes multas:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do **caput** deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

(...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

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

§ 1º-B. (VETADO). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando: (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

I – não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

(...)

§ 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 pela 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)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

(...)

Como visto anteriormente, foi justamente a não apresentação de parte da documentação que ensejou o lançamento por aferição indireta, com a constatação, a partir dos documentos analisados, de ter havido omissão de parte das contribuições previdenciárias que foram objeto do lançamento nos presentes autos. Ainda que se refiram à tributos diferentes, todavia a lógica é a mesma sedimentada nas Súmulas CARF nº 96 e 133:

Súmula CARF nº 96

Aprovada pela 1^a Turma da CSRF em 09/12/2013

A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.

Súmula CARF nº 133**Aprovada pelo Pleno em 03/09/2019**

A falta de atendimento a intimação para prestar esclarecimentos não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa conduta motivou presunção de omissão de receitas ou de rendimentos.

Do exposto, a multa de ofício agravada prevista no artigo 44, § 2º da Lei nº 9.430 de 1996 deve ser afastada.

Não assiste razão o argumento do Recorrente de ter ocorrido *bis in idem* quanto à aplicação dos percentuais previstos nos § 1º e 2º da Lei nº 9.430 de 1996, pois cada uma das disposições regulam situações distintas: o § 1º prevê a majoração da multa de ofício nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 de 30 de novembro de 1964, não pressupondo a existência de processo criminal para sua aplicação e o § 2º estabelece o agravamento da multa de ofício referida no inciso I e no § 1º, aumentadas de metade, nos casos de não atendimento de intimação, no prazo marcado, pelo sujeito passivo.

Por fim, o Recorrente insurge-se quanto à majoração da multa de ofício nos termos do artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430 de 1996, alegando que: (i) em nenhum momento restou configurado o dolo, de modo que o máximo que poderia chegar em termos de multa seria o percentual de 150% e não de 225% e (ii) não haveria que se impor ao Recorrente as penas previstas no artigo 337-A do Código Penal, pois a conduta do Recorrente encontra-se abrangida pelo princípio da inexigibilidade de conduta diversa, posto que, face à grave crise financeira, causada por atos e fatos alheios à sua vontade, que a compeliram em abster-se do compromisso fiscal, pois somente assim é que pode honrar os seus encargos para com os seus funcionários.

Ao contrário do que foi alegado pelo Recorrente, no Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização descreveu minuciosamente os motivos ensejadores da qualificação da multa nas competências 12/2008 e 13º salário de 2008, conforme se observa do excerto abaixo reproduzido (fls. 99/101 e pág. PDF 71/73):

(...)

III — DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA E AGRAVADA NAS COMPETÊNCIAS 12/2008 E 13º SALÁRIO DE 2008.

A multa de ofício decorreu da falta de recolhimento de contribuições previdenciárias acobertada mediante a reiterada omissão da Base de Cálculo informada nas Guias do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social — GFIP's, culminando com a não apresentação de sua escrituração contábil, folhas de pagamento, contrato social e outros documentos imprescindíveis no trabalho de auditoria fiscal.

Assim, o fato de haver intencionalmente omitido em suas declarações a efetiva remuneração de seus empregados, retardou o conhecimento, por parte da Receita Federal do Brasil da ocorrência dos fatos geradores, embora a fiscalizada

estivesse plenamente consciente de que a referida remuneração sujeitava-se à tributação.

A caracterização de dolo não está restrita diretamente ao fato gerador, mas estende-se a todo o procedimento da autuada durante um certo período, cujas ações contribuíram para a apuração da falta de recolhimento do imposto e a consequente lavratura do auto de infração.

Ora, a empresa descumprindo a obrigação principal pelo não pagamento das contribuições previdenciárias, mediante artifício doloso de, sistematicamente e intencionalmente, omitir, ao conhecimento da Secretaria da Receita Federal, os valores apurados de contribuições a pagar, no intuito de retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador, bem como, o não atendimento da intimação para prestar esclarecimentos, incorreu na imposição da penalidade qualificada e agravada.

(...)

Com efeito, no exame dos dois dispositivos legais transcritos, verifica-se que a sonegação, para fins de Direito Tributário Penal, como não poderia deixar de ser, não necessita do falso material, contenta-se apenas com a omissão de informações na declaração ou omissão da própria declaração a que está sujeito o contribuinte.

Não resta dúvida de que a falsidade material deixa exposto o **evidente intuito de fraude**, porém, o **dolo** — elemento subjetivo do tipo qualificado tributário ou do tipo penal — também está presente quando a consciência e a vontade do agente para a prática da conduta (positiva ou omissiva) exsurgem da reiteração de atos que tenham por finalidade impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador e de suas circunstâncias materiais, necessárias à sua mensuração.

A conduta da empresa configura em TESE os crimes de Sonegação Fiscal Previdenciária e contra a Ordem Tributária, e em obediência ao disposto na portaria SRF nº 665/2008 formalizamos o processo de Representação Fiscal para Fins Penais de nº 10932.000006/2013-42, que será objeto de representação ao Ministério Público.

(...)

O artigo 337-A do Decreto-lei nº 2.848 de 1940⁸, incluído pela Lei nº 9.983 de 2000, dispõe sobre a sonegação de contribuição previdenciária nos seguintes termos:

Art. 337-A. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

I – omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário,

⁸ DECRETO-LEI N° 2.848, DE 7 DE DEZEMBRO DE 1940. Código Penal.

trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

II – deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

III – omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

§ 1º É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara e confessa as contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

§ 2º É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

I – (VETADO) (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

II – o valor das contribuições devidas, inclusive acessórios, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

§ 3º Se o empregador não é pessoa jurídica e sua folha de pagamento mensal não ultrapassa R\$ 1.510,00 (um mil, quinhentos e dez reais), o juiz poderá reduzir a pena de um terço até a metade ou aplicar apenas a de multa. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

§ 4º O valor a que se refere o parágrafo anterior será reajustado nas mesmas datas e nos mesmos índices do reajuste dos benefícios da previdência social. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

Nos presentes autos, restou configurado, em tese, o crime de sonegação de contribuições previdenciárias pela conduta tipificada no inciso I do artigo 337-A do Código Penal, de modo que, por cabível a majoração da multa de ofício, não pode ser afastada.

De acordo com a prescrição contida no artigo 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Em obediência ao princípio da legalidade não há amparo legal para que, por meio de interpretação analógica, isentar-se ou reduzir o percentual de multas, ainda que o contribuinte não tenha agido de má-fé.

Não se pode perder de vista que o lançamento da multa por descumprimento de obrigação de pagar o tributo é operação vinculada, que não comporta emissão de juízo de valor quanto à agressão da medida ao patrimônio do sujeito passivo, haja vista que uma vez definido o patamar da sua quantificação pelo legislador, fica vedado ao aplicador da lei ponderar quanto a sua justeza, restando-lhe apenas aplicar a multa no *quantum* previsto pela legislação. Cumprindo essa determinação a autoridade fiscal, diante da ocorrência da falta de pagamento do tributo, aplicou a multa no patamar fixado na legislação. Não há, portanto, como se deferir o pedido para redução da multa.

Cabe, contudo, ser observado no caso concreto, a superveniência da Lei nº 14.689 de 20 de setembro de 2023, que alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do artigo 44 da Lei nº 9.430 de 1996⁹, nos termos do artigo 106, II, “c” do CTN.

Por derradeiro, cumpre ratificar a conclusão apontada pela autoridade julgadora de primeira instância, no sentido de que o processo administrativo não é o foro adequado para o debate das questões relacionadas à área criminal (cometimento ou não do crime previsto no artigo 337-A do Código Penal; inexigibilidade ou não de conduta diversa pela empresa dada a sua situação financeira; existência ou não de estado de necessidade), cuja discussão deve ser eventualmente estabelecida na esfera judicial. Nesse sentido o teor da Súmula CARF nº 28:

Súmula CARF nº 28

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2009

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, vota-se em conhecer em parte do recurso voluntário, não conhecendo da matéria relativa à Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP) por incompetência do CARF; na parte conhecida em dar provimento parcial ao

⁹ LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

(...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

(...)

recurso voluntário para: (i) afastar o agravamento da multa de ofício previsto no artigo 44, § 2º da Lei nº 9.430 de 1996 e (ii) reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%, em função da retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Débora Fófano dos Santos