



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10932.720148/2014-19
ACÓRDÃO	2102-003.594 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	REVPACK TECNOLOGIA E COMÉRCIO DE COMPONENTES PLÁSTICOS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

MULTA AGRAVADA. DEVER DE COLABORAÇÃO. NÃO ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO FISCAL.

No caso de lançamento de ofício, o percentual básico da multa de 75% será aumentado de metade quando o sujeito passivo deixar de atender à intimação da fiscalização tributária, no prazo marcado, nas hipóteses previstas em lei.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. ALEGAÇÃO EM SEDE DE RECURSO VOLUNTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.

A matéria que não tenha sido expressamente contestada na impugnação considerar-se-á não impugnada, operando-se a preclusão do direito de discuti-la no processo administrativo fiscal, em qualquer fase processual.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Cleberson Alex Friess – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros José Marcio Bittes, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Yendis Rodrigues Costa, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade e Cleber Alex Friess (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 106-3.769, de 22/10/2020, prolatado pela 15ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 06 (DRJ06), cujo dispositivo considerou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo (fls. 301/306):

O acórdão está assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/12/2011

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DA EMPRESA. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. INCIDÊNCIA.

As contribuições patronais são devidas pela empresa que excluída do SIMPLES NACIONAL e incide sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados que lhe prestaram serviço.

MULTA. LEGALIDADE. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A multa é devida em decorrência de determinação legal, sendo que a vedação ao confisco determinada pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

PROVA. APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO TEMPORAL.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual

Impugnação Improcedente

Extrai-se do Termo de Constatação e Verificação Fiscal que a autoridade tributária lavrou 3 (três) Autos de Infração (AI), relativamente ao período de 01/2010 a 12/2011, inclusive décimo terceiro, que compreendem (fls. 112/116 e 219/250):

(i) contribuição previdenciária patronal da empresa e para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados (DEBCAD nº 51.066.654-0);

(ii) contribuição previdenciária da empresa, incidente sobre valores pagos ou creditados a título de pró-labore aos sócios (DEBCAD nº 51.066.654-0);

(iii) contribuições devidas a outras entidades e fundos (terceiros), incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados (DEBCAD nº 51.066.655-8); e

(iv) multa decorrente da falta do envio da Escrituração Contábil Digital (ECD), através do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), relativa aos anos-calendário de 2010 e 2011 (DEBCAD nº 51.066.653-1).

A empresa declarou, em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), a opção pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional). Contudo, após consulta ao banco de dados da RFB, a fiscalização verificou que a empresa jamais foi optante pelo regime único de arrecadação.

Para efeito do lançamento fiscal, a autoridade tributária extraiu as bases de cálculo das GFIP apresentadas pelo contribuinte, detalhadas nos Anexos I a V do relatório fiscal (fls. 117/216).

Por falta de atendimento às intimações, a multa de ofício foi agravada em 50%, totalizando o percentual de 112,5%, nos termos do art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Ciente da lavratura dos autos de infração, em 05/01/2015, a empresa autuada impugnou o lançamento fiscal no dia 05/02/2015 (fls. 252/253 e 256/273).

Em síntese, a autuada apresentou os seguintes argumentos de fato e de direito para a improcedência do crédito tributário:

(i) o contribuinte cumpriu as suas obrigações tributárias frente a Fazenda Pública Federal;

(ii) a obrigação acessória de prestar as informações em GFIP foi atendida pela empresa autuada, não havendo necessidade de formalizar lançamento de ofício; e

(iii) o valor da multa aplicada é excessivo e fora de propósito, possuindo características de confisco, em afronta ao art. 150, inciso IV, da Constituição da República de 1988.

Intimada da decisão de piso em 08/12/2020, a empresa apresentou recurso voluntário protocolado no dia 17/12/2020 (fls. 345/347 e 348/349).

Após breve relato dos fatos, a recorrente aduz argumentos de defesa para cancelar o lançamento fiscal, resumidos a seguir (fls.350/390):

(i) é imperioso reconhecer a limitação legal para a base de cálculo das contribuições devidas a terceiras entidades em patamar não superior a 20 (vinte) salários-mínimos;

(ii) na base de cálculo do lançamento a fiscalização incluiu a “cota do empregado” e o imposto de renda retido na fonte sobre as remunerações pagas aos trabalhadores, porém tais valores não se referem a pagamentos pelo trabalho prestado por parte dos segurados;

(iii) é indevido o agravamento da multa de ofício, que foi alçada ao percentual de 112,50%, considerando que o contribuinte em nenhum momento agiu com a intenção de sonegar ou embaraçar a fiscalização;

(iv) o percentual da multa é excessivo, de sorte que não guarda consonância com os princípios constitucionais tributários; e

(v) a incidência de juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (taxa Selic), sobre a multa de ofício carece de amparo legal.

A Procuradoria da Fazenda Nacional não apresentou contrarrazões.

É o relatório, no que interessa ao feito.

VOTO

Conselheiro **Cleber Alex Friess**, Relator

Juízo de Admissibilidade

Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Mérito

(i) Multa Agravada

Em razão da falta de atendimento às intimações, a fiscalização agravou a multa de ofício de metade, passando o seu percentual de 75% para 112,5%, com fundamento no art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996:

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

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

(...)

§ 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:

I - prestar esclarecimentos;

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;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

(...)

Ao contrário do afirmado no recurso voluntário, não foi aplicada multa qualificada no percentual de 150% do valor da contribuição previdenciária, com base no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, tampouco a penalidade agravada retira seu fundamento em dolo, sonegação, fraude ou conluio.

A seguir, copio o que disse a autoridade lançadora com relação às intimações para o contribuinte disponibilizar documentos e arquivos, além de prestar esclarecimentos necessários no curso do procedimento fiscal (fls. 112/116):

(...)

Apesar de regularmente intimada, através do Termo de Início do Procedimento Fiscal de 27/02/2014, com ciência através de AR em 07/03/2014, a empresa não atendeu à intimação, sendo reintimada em 15/04/2014 através do Termo de Reintimação Fiscal nº 01. Em 16/05/2014 a empresa solicitou o prazo de 30 (trinta) dias para apresentar a documentação requerida. Embora regularmente intimada e reintimada em 03/06/2014 e 22/07/2014, através dos Termos de Reintimação nº 02 e 03, a empresa não apresentou a documentação requerida.

(...)

5 — Pelo não atendimento às intimações foi aplicada a multa prevista no Art. 44, parágrafo 2º da Lei 9.430/96.

(...)

Extrai-se do Termo de Início do Procedimento Fiscal, datado de 27/02/2014, que a fiscalização solicitou, entre outros, a apresentação de arquivos digitais da contabilidade, da folha de pagamento e do relacionamento entre as contas da escrituração contábil, segundo padrões definidos pela administração tributária, conforme abaixo (fls. 04/06).

(...)

Prazo: 20 dias **Período de apuração: 01/2010 a 12/2011**

1- Contrato social e alterações

2- Cópia de comprovante de residência, CPF e RG dos representantes legais e contador

3- Apresentar arquivos digitais da contabilidade, da folha de pagamento e do relacionamento entre as contas da contabilidade e os tributos federais, referentes aos anos-calendário de 2010 e 2011 conforme orientações abaixo:

3.1 - Para entrega das informações contábeis:

- As informações contábeis a serem fornecidas devem ser entregues no leiaute previsto no Ato Declaratório Cofis nº 15 de 23/10/2001, alterado pelo Ato Declaratório Cofis nº 25 de 07/06/2010, de acordo com o item 4.1.

(...)

3.2. - Para entrega das informações referente às folhas de pagamento:

- Deverá ser utilizado o leiaute definido no Manual Normativo de Arquivos Digitais, aprovado pela Instrução Normativa MPS/SRP nº 12/2006.

(...)

Fica o contribuinte cientificado que o não atendimento, no prazo marcado, para prestar as informações aqui solicitadas, sujeita-o, no caso de lançamento de ofício, ao agravamento em 50% das multas a que se refere o inciso II do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996.

(...)

A fiscalização reintimou a empresa, em três oportunidades, com dilação de prazos. Sem sucesso, não houve atendimento.

A propósito, consta advertência expressa ao contribuinte que o não atendimento para prestar as informações solicitadas induziria o lançamento de ofício com agravamento da multa de ofício em 50%.

Logo, a conduta da recorrente amolda-se perfeitamente à hipótese material do art. 44, § 2º, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996.

Ao mesmo tempo, o apelo recursal é desprovido de justificativa para o descumprimento do dever de cooperação com a fiscalização tributária. Aparentemente, trata-se de típica conduta de desprezo às requisições fiscais expedidas no interesse da verificação do cumprimento das obrigações tributárias.

Além da obrigação de pagar tributos, a efetiva colaboração entre administração tributária e sujeito passivo é exigida com vistas à preservação do interesse público, sem prejuízo do respeito ao ordenamento jurídico.

Segundo o art. 136 do Código Tributário Nacional (CTN), a responsabilidade por infrações da legislação tributária independente da intenção do agente, salvo quando a lei dispõe de forma diversa:

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

A lei determina que a penalidade básica de 75% deve incidir de maneira proporcional sobre o tributo não declarado/recolhido espontaneamente. Relativamente a esse percentual, haverá aumento de metade, resultando em 112,5%, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação fiscal.

Nas regras de aplicação da multa de ofício, o percentual básico é fixo e definido objetivamente pela lei. O legislador não deu liberdade a ponderações sobre graduação da penalidade, o que impossibilita o órgão julgador administrativo afastar ou reduzir o percentual no caso concreto.

Outrossim, escapa à competência dos órgãos julgadores administrativos a análise de questões sobre o caráter ilegal e/ou confiscatório da penalidade prevista em lei, tampouco cabe examinar a alegação de desproporcionalidade do percentual aplicado tendo em conta o dano causado pela ação ou omissão.

A alegação de falta de compatibilidade do dispositivo de lei, que impõe a penalidade, com a Constituição da República de 1988 é questão inoponível na esfera administrativa.

Nesse sentido, não só o "caput" do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, como também o enunciado da Súmula nº 2 do CARF, assim redigido:

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

Por último, cumpre dizer que o Supremo Tribunal Federal (STF), ao apreciar ao Recurso Extraordinário (RE) nº 736.090/SC, na sistemática da repercussão geral, paradigma do Tema 863/STF, fixou a seguinte tese:

Até que seja editada lei complementar federal sobre a matéria, a multa tributária qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio limita-se a 100% (cem por cento) do débito tributário, podendo ser de até 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário caso se verifique a reincidência definida no art. 44, § 1º-A, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23, observando-se, ainda, o disposto no § 1º-C do citado artigo.

Como se observa, a limitação a 100% é inaplicável ao presente caso, por não se tratar de multa tributária em razão de sonegação, fraude ou conluio (art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996).

Pelas mesmas razões o agravamento da multa de ofício não é alterado pela superveniência da legislação mais benéfica com base no art. 44, § 1º, inciso VI, incluído pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023.

Em resumo, mantém-se a multa agravada no percentual de 112,5%.

(ii) Demais Matérias

O apelo recursal contém outras alegações de defesa para reforma do acórdão recorrido, quais sejam:

(a) necessidade de observar o limite de 20 salários-mínimos aplicável à apuração da base de cálculo das contribuições para outras entidades e fundos (Item III.1, do Recurso Voluntário);

(b) exclusão da base de cálculo dos valores relativos à contribuição previdenciária do empregado e ao imposto de renda da pessoa física, retidos na fonte pelo empregador (Item III.2, do Recurso Voluntário); e

(c) incidência da taxa Selic sobre a multa de ofício (Item V, do Recurso Voluntário).

Ao confrontar o recurso voluntário com a impugnação, constata-se que a recorrente inova nas argumentações de defesa para incluir matérias não expressamente contestadas na petição inaugural (fls. 256/273).

Para melhor comparação, cabe reproduzir trechos do relatório da decisão de piso (fls. 303/304):

(...)

Cientificada, em 03/02/2015 a empresa oferece a impugnação de fls. 256/282 onde após discorrer sobre os conceitos de ação fiscalizadora, resumir os fatos que motivaram a autuação, diz que “equivocadamente” na GFIP informou ser optante pelo SIMPLES, mas que cumpriu a obrigação acessória para constituição do crédito tributário, “não havendo necessidade para formalização de lançamento de ofício” Diz que:

Nesta linha, resta claro que a impugnante cumpriu com as suas obrigações acessórias, sendo plenamente possível para autoridade fiscal, verificar o cumprimento das obrigações principais e, conforme o caso, realizar a cobrança do crédito tributário correspondente, não havendo a necessidade do lançamento por meio de auto de infração e imposição de multa.

Com relação a multa aduz ser o valor exorbitante e com características de confisco, fato que fere o disposto no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, conforme decisões judiciais sobre o tema que transcreve.

Por fim, resume o seu pedido nos seguintes itens:

a) seja julgada totalmente procedente a presente impugnação, para desconstituir o presente auto de infração, em razão de serem inexigíveis os

valores correspondentes ao ICMS, a multa, aos juros e à correção monetária, tendo em vista os argumentos acima expendidos; ou

b) seja julgada indevida ou reduzida a multa aplicada, em razão do confisco afrontando, assim, o artigo 150, inciso IV da Constituição Federal de 1988.

Protesta pela realização de prova pericial e pela juntada de novos documentos. Requer a sustentação oral quando do julgamento em instância superior.

É o Relatório.

(...)

Resta evidente, portanto, que o recurso voluntário descumpra as regras do rito processual do Decreto nº 70.235, de 1972:

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

Trata-se de matérias não impugnadas e, portanto, fora dos limites do litígio, operando-se a preclusão do direito de discuti-las no processo administrativo fiscal, em qualquer fase processual.

Ainda que fosse possível superar a preclusão temporal, o que se admite tão somente por mera concessão dialética, melhor sorte não alcançaria a recorrente.

Com efeito, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), na sistemática dos recursos repetitivos, definiu que o recolhimento das contribuições devidas a terceiros não está submetido ao limite máximo de 20 salários-mínimos.

A Corte Especial firmou a seguinte tese para o Tema 1079/STJ (acórdão paradigma publicado em 02/05/2024):

i) o art. 1º do Decreto-Lei 1.861/1981 (com a redação dada pelo DL 1.867/1981) definiu que as contribuições devidas ao Sesi, ao Senai, ao Sesc e ao Senac incidem até o limite máximo das contribuições previdenciárias;

ii) especificando o limite máximo das contribuições previdenciárias, o art. 4º, parágrafo único, da superveniente Lei 6.950/1981, também especificou o teto das contribuições parafiscais em geral, devidas em favor de terceiros, estabelecendo-o em 20 vezes o maior salário mínimo vigente; e

iii) o art. 1º, inciso I, do Decreto-Lei 2.318/1986, expressamente revogou a norma específica que estabelecia teto limite para as contribuições parafiscais devidas ao Sesi, ao Senai, ao Sesc e ao Senac, assim como o seu art. 3º expressamente revogou o teto limite para as contribuições previdenciárias;

iv) portanto, a partir da entrada em vigor do art. 1º, 1, do Decreto-Lei 2.318/1986, as contribuições destinadas ao Sesi, ao Senai, ao Sesc e ao Senac não estão submetidas ao teto de vinte salários.

A modulação dos efeitos do julgado alcança, exclusivamente, as empresas que ingressaram com ação judicial e/ou protocolaram pedidos administrativos até a data do início do julgamento, obtendo pronunciamento judicial ou administrativo favorável. Não é a hipótese do presente processo administrativo.

Em sentido desfavorável ao pleito das empresas, o STJ decidiu pela impossibilidade de exclusão da base de cálculo da contribuição previdenciária patronal, das destinadas ao RAT/GILRAT e para terceiros com relação aos valores do imposto de renda de pessoa física e à contribuição previdenciária do segurado empregado, retidos na fonte pelo empregador.

Ao resolver a controvérsia repetitiva afetada pelo Tema 1174/STJ, a Corte fixou a tese abaixo (acórdão paradigma publicado em 26/08/2024):

As parcelas relativas ao vale-transporte, vale-refeição/alimentação, plano de assistência à saúde (auxílio-saúde, odontológico e farmácia), ao Imposto de Renda retido na fonte (IRRF) dos empregados e à contribuição previdenciária dos empregados, descontadas na folha de pagamento do trabalhador, constituem simples técnica de arrecadação ou de garantia para recebimento do credor, e não modificam o conceito de salário ou de salário contribuição, e, portanto, não modificam a base de cálculo da contribuição previdenciária patronal, do SAT e da contribuição de terceiros.

Finalmente, quanto à incidência de juros moratórios, calculados à taxa Selic, sobre a multa de ofício, aplica-se o enunciado da Súmula CARF nº 108, dotado de efeito vinculante no âmbito deste Tribunal Administrativo:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Conclusão

Ante o exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Cleber Alex Friess