



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10980.731897/2019-01
ACÓRDÃO	2202-012.083 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COLEGIO SENHORA DE FATIMA EDUCACAO INFANTIL, ENSINO FUNDAMENTAL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2017

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS. GFIP. SIMPLES NACIONAL. FAP. GILRAT. OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS. BASE DE CÁLCULO. VERBAS INDENIZATÓRIAS E VERBAS REMUNERATÓRIAS. MULTA QUALIFICADA. AGRAVAMENTO DA MULTA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. RETROATIVIDADE BENIGNA. RECURSOS PARCIALMENTE CONHECIDOS E PARCIALMENTE PROVIDOS.

I. CASO EM EXAME

Recursos voluntários interpostos pela pessoa jurídica autuada e por responsáveis solidárias contra acórdão que manteve auto de infração relativo a contribuições previdenciárias patronais, GILRAT e contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundos, incidentes sobre remunerações de segurados empregados e contribuintes individuais, no período de 01/2015 a 04/2017.

O lançamento decorreu de informações prestadas em GFIP. A fiscalização apontou enquadramento indevido no Simples Nacional nas competências 01/2017 e 02/2017. Também apontou utilização de FAP incorreto nas competências 03/2017 e 04/2017, indicação do código "0000" para Outras Entidades em vez do código "0099" e pagamento de R\$ 30.000,00 a sócia, em 09/2017, tratado como remuneração de contribuinte individual.

O auto de infração aplicou multa qualificada com fundamento no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996. A multa foi agravada em 50%, em razão da ausência de apresentação de esclarecimentos e documentos solicitados. As responsáveis solidárias foram incluídas com fundamento no art. 135, III, do CTN.

A decisão de primeira instância manteve o lançamento, a multa qualificada, o agravamento da multa e a responsabilidade solidária. Os recursos voluntários discutem nulidades, base de cálculo das contribuições, exclusão de rubricas, validade do agravamento da multa, limite da penalidade, retroatividade benigna e extensão dos efeitos às responsáveis solidárias.

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO

Há sete questões em discussão: (i) saber se o acórdão recorrido é nulo por suposta ausência de exame específico da tese relativa ao agravamento da multa; (ii) saber se o auto de infração é nulo por deficiência na indicação da penalidade, do enquadramento legal ou das bases de cálculo; (iii) saber se a GFIP poderia servir como elemento de apuração do crédito tributário; (iv) saber quais rubricas devem integrar ou ser excluídas da base de cálculo das contribuições previdenciárias e das contribuições destinadas a terceiros; (v) saber se deve ser mantido o agravamento da multa previsto no art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/1996; (vi) saber se a multa qualificada deve ser reduzida por retroatividade benigna da Lei nº 14.689/2023; e (vii) saber se a recomposição do crédito aproveita às responsáveis solidárias.

III. RAZÕES DE DECIDIR

O CARF não é competente para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei tributária, nos termos da Súmula CARF nº 2. Por essa razão, os recursos voluntários não devem ser conhecidos quanto às alegações de caráter confiscatório, violação à capacidade contributiva e ofensa direta à Constituição Federal.

A preliminar de nulidade do acórdão recorrido por suposta supressão de instância deve ser rejeitada. A eventual ausência de enfrentamento específico da tese relativa à desnecessidade das informações solicitadas não causa prejuízo concreto quando a matéria é devolvida ao órgão recursal e pode ser examinada no mérito.

A preliminar de nulidade do auto de infração por ausência de indicação adequada da penalidade deve ser rejeitada. A parte recorrente compreendeu a estrutura da multa aplicada, composta por multa de ofício, qualificação e agravamento. O recurso impugnou de forma específica a qualificação, o agravamento e o percentual final de 225%.

A preliminar de nulidade por incongruência entre relatório fiscal, enquadramento legal e bases de cálculo deve ser rejeitada. A parte recorrente identificou as competências, as bases utilizadas pela fiscalização e as rubricas que reputou indevidamente incluídas. A controvérsia diz

respeito à correção da base de cálculo, e não à impossibilidade de compreensão da exigência.

A utilização de informações constantes de GFIP não torna o lançamento nulo por si só. A Súmula CARF nº 92 trata da DIPJ. O recurso não demonstrou orientação equivalente que torne a GFIP imprestável como fonte de informação para lançamento de contribuições previdenciárias.

O terço constitucional de férias gozadas integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias e das contribuições destinadas a terceiros. O Tema 985 do STF reconhece a natureza remuneratória e habitual dessa verba. O Tema 479 do STJ foi cancelado.

As férias indenizadas e o respectivo adicional constitucional não integram o salário de contribuição. A exclusão decorre do art. 28, § 9º, d, da Lei nº 8.212/1991 e do Tema 737 do STJ. A exclusão deve ocorrer apenas quanto aos valores comprovadamente incluídos na base de cálculo lançada.

O salário-maternidade não sofre incidência da contribuição previdenciária patronal, nos termos do Tema 72 do STF. O Tema 739 do STJ foi cancelado. A exclusão deve observar os limites das rubricas e competências comprovadas nos autos.

Os valores pagos nos primeiros 15 dias de afastamento por motivo de doença não possuem natureza remuneratória. Esses valores não se enquadram na hipótese de incidência da contribuição, conforme o Tema 738 do STJ. A exclusão deve ocorrer apenas quando houver comprovação de inclusão na base fiscalizada.

O aviso prévio indenizado não possui natureza salarial, conforme o Tema 478 do STJ. O décimo terceiro proporcional ao aviso prévio indenizado acompanha a natureza da verba principal. As rubricas devem ser excluídas da base de cálculo quando comprovadamente incluídas no lançamento.

As contribuições destinadas a terceiros devem observar a mesma base remuneratória, quando incidentes sobre folha ou remuneração. As rubricas reconhecidas como não integrantes dessa base devem ser excluídas também dessas contribuições, desde que comprovadamente incluídas no lançamento. Deve ser mantida a incidência sobre o terço constitucional de férias gozadas.

O agravamento da multa previsto no art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/1996 deve ser mantido. O lançamento não se limitou à leitura aritmética das GFIP. A fiscalização examinou enquadramento no Simples Nacional, FAP, código de Outras Entidades e pagamento a sócia tratado como

remuneração de contribuinte individual. A parte recorrente não demonstrou que as intimações descumpridas eram inúteis ou redundantes.

A Súmula CARF nº 96 não afasta o agravamento da multa no caso concreto. O recurso não demonstrou que a falta de apresentação de livros e documentos tenha motivado arbitramento dos lucros. A hipótese sumular não coincide com o suporte fático indicado no voto.

A multa qualificada deve ser mantida quanto ao fundamento material. O recurso não impugnou de modo específico os fatos indicados pela fiscalização como caracterizadores da prática contumaz de envio de GFIP com informações destoantes da realidade.

A razão da multa qualificada deve ser reduzida de 150% para 100%, em razão da retroatividade benigna do art. 8º da Lei nº 14.689/2023. Aplica-se o art. 106, II, c, do CTN aos atos não definitivamente julgados, salvo hipótese legal específica que autorize percentual superior, a ser verificada pela unidade de origem.

As responsáveis solidárias não apresentaram impugnação autônoma dirigida ao afastamento dos pressupostos do art. 135, III, do CTN. A recomposição do crédito e das penalidades aproveita às responsáveis no mesmo limite conferido à pessoa jurídica contribuinte. A responsabilidade solidária deve ser mantida no mais.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente dos recursos, exceto as alegações de inconstitucionalidade, e, na parte conhecida, dar-lhes parcial provimento para: (i) excluir da base de cálculo do lançamento os valores pagos a título de aviso prévio indenizado, décimo terceiro proporcional ao aviso prévio indenizado, férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, salário-maternidade, no limite da contribuição previdenciária patronal, e primeiros 15 dias de afastamento por motivo de doença, com reflexo nas contribuições destinadas a terceiros quando incidentes sobre a mesma base remuneratória; e (ii) reduzir a multa de ofício ao percentual de 150%.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino – Relator

Assinado Digitalmente

Ronnie Soares Anderson – Presidente

Participaram da reunião de julgamento os conselheiros Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Henrique Perlatto Moura, Thiago Buschinelli Sorrentino, Andressa Pegoraro Tomazela, Rafael de Aguiar Hirano (substituto[a] integral), Ronnie Soares Anderson (Presidente).

RELATÓRIO

Adoto o relatório elaborado por ocasião do julgamento da impugnação:

DA AUTUAÇÃO

Trata o presente processo administrativo de Auto de Infração referente às contribuições previdenciárias atinentes à quota patronal, incidente sobre as remunerações dos segurados empregados e contribuintes individuais; ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – RAT; e àquelas devidas às Outras Entidades e Fundos – OEF (FNDE, Incra, SESC e SEBRAE), incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados.

O crédito diz respeito ao período de 01/2015 a 04/2017.

1.1. Conforme Relatório Fiscal (Refisc), fls. 39/48, merecem ser destacadas as seguintes passagens/informações.

A empresa enviou suas GFIP relativas ao período de 01/2017 a 02/2017, informando erroneamente que esteve enquadrada no SIMPLES NACIONAL.

Em consequência, deixou de calcular e declarar as contribuições previdenciárias da Empresa, GILRAT, e a Outras Entidades, incidentes sobre verbas salariais, e também as contribuições previdenciárias da Empresa incidentes sobre valores pagos a contribuintes individuais, todos estes valores informados nestas GFIP.

Foi verificado pela fiscalização que a empresa foi excluída do SIMPLES NACIONAL pelo Ato Declaratório Executivo DRF/CTA nº 372, de 25/08/2010, com efeitos retroativos a partir de 01/07/2007.

Em anexo, cópia do referido Ato Declaratório e também extrato do Portal do SIMPLES NACIONAL na Internet destacando o não enquadramento da empresa nesta sistemática de tributação.

Com relação às GFIP das competências 03 e 04/2017, mesmo informando a empresa que não estava enquadrada no SIMPLES NACIONAL, não observou o índice correto do FAP – Fator Acidentário de Prevenção – a que estava atrelada no ano de 2017, ocasionando o cálculo e declaração a menor da contribuição previdenciária GILRAT.

O FAP está previsto no artigo 202-A do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999, incluído pelo Decreto nº 6.042, de 12/02/2007.

Para o ano de 2017, o índice correto era 1,1223.

Este índice deveria ser multiplicado pela alíquota de contribuição GILRAT de 1,00% da empresa, a fim de se obter a alíquota ajustada GILRAT de 1,1223%, para ser incidente sobre verbas salariais.

No entanto, a empresa informou o índice FAP de 0,50, ocasionando uma alíquota ajustada GILRAT de 0,50%, ocasionando o cálculo e a declaração a menor da referida contribuição.

Em anexo, extrato obtido dos sistemas da Receita Federal do Brasil, com as informações dos códigos FAP da empresa, envolvendo também o período fiscalizado.

Ainda com relação às GFIP das competências 03 e 04/2017, que já destacavam o não enquadramento da empresa no SIMPLES NACIONAL, não houve a correta informação do código de Outras Entidades, o qual deveria ser o “0099”, segundo o ramo de atividade da empresa.

Foi informado o código “0000”, como se a empresa não estivesse sujeita às referidas contribuições incidentes sobre as verbas salariais pagas a funcionários.

Assim, as contribuições devidas a Outras Entidades e Fundos deixaram de ser calculadas e declaradas, também, nestas competências.

Em 09/2017 houve distribuição de lucro no valor de R\$ 30.000,00 a uma das sócias da empresa, a Sra. [NOME ANONIMIZADO].

No entanto, os registros contábeis da empresa não apresentaram algum valor em conta representativa de reservas de lucros.

Pelo contrário, houve apuração de prejuízos fiscais nos anos de 2015 e 2016.

No próprio ano de 2017 também houve apuração de prejuízo fiscal.

Não havia possibilidade de tal valor ser uma antecipação de lucro.

Assim, referido valor foi considerado pela fiscalização como sendo pagamento de remuneração a contribuinte individual, sendo cobrada a contribuição previdenciária da Empresa incidente sobre o mesmo.

1.2. Ademais, tendo sido constatada a prática contumaz de envio de GFIP com informações flagrante e sabidamente destoantes da realidade, foi aplicada a multa qualificada prevista no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96.

1.3. A multa foi, ainda, agravada em 50%, em virtude de não terem sido apresentados esclarecimentos e documentos regularmente solicitados.

1.4. Para além dos fatos tidos como fundamento do lançamento fiscal, com supedâneo no art. 135, III, do CTN, foram considerados solidariamente

responsáveis pelos créditos tributários constituídos os sócios das empresas envolvidas, a Sra. [NOME ANONIMIZADO], CPF [CPF ANONIMIZADO], e a Sra. [NOME ANONIMIZADO], CPF [CPF ANONIMIZADO].

1.5. A ciência do presente AI se deu, para todos os envolvidos, via postal, na data de 18/12/2019, conforme fls. 121, 122 e 125/126.

DAS IMPUGNAÇÕES

Às fls. 130/181, encontra-se a Impugnação apresentada pela Autuada referente ao processo nº 10980-732.123/2019-99, e às fls. 192/226, a Impugnação referente ao presente processo, tempestiva, por intermédio de patrono.

2.1. A Impugnação referente a este processo apresenta os seguintes argumentos sumariados.

2.2. Após pugnar pela tempestividade da Impugnação apresentada, articula pela incidência indevida de contribuição previdenciária e de terceiros sobre os valores recolhidos durante os primeiros quinze dias do auxílio [DOENÇA ANONIMIZADA]; Terço Constitucional Sobre Férias Gozadas; e Férias Indenizadas e seu respectivo Adicional Constitucional; bem como a título de Aviso Prévio Indenizado.

2.3. De outra mão, sustenta o caráter confiscatório da multa aplicada no percentual de 225%.

2.4. Esmiuçando seus argumentos, requer a nulidade do Auto de Infração em virtude da falta de indicação do dispositivo legal referente às penalidades aplicadas, vez que, em análise ao referido artigo 44 da Lei nº 9.430/96, percebe-se que os únicos dispositivos legais que prescreveriam multa seriam os incisos I e II.

Assim, vez que somente teriam sido apontados como fundamento os parágrafos 1º e 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, nos quais não constaria qualquer percentual de multa, restaria maculado de nulidade o combatido AI.

2.5. Insurge-se, ademais, contra a falta de enquadramento legal referente ao 13º salário.

2.6. Noutra vertente, sustenta que não seriam devidas contribuições sobre as rubricas de aviso prévio indenizado, salário maternidade, 1/3 de férias e 15 primeiros dias de auxílio-[DOENÇA ANONIMIZADA], apontando, em forma de planilha, as competências de ocorrência de cada qual.

2.6.1. Demais disso, ataca o agravamento da multa por entender que, vez que o lançamento se baseou exclusivamente nas informações constantes das GFIP, as intimações não respondidas pelo contribuinte eram totalmente desnecessárias.

2.6.2. Suscita, em adição, caráter confiscatório no percentual da multa impingida, bem como a inobservância da capacidade contributiva do sujeito passivo.

2.7. Por fim, apresenta seu pedido:

À vista do exposto, pugna-se:

a) Pela nulidade do Auto de Infração lavrado, ante a ausência de citação da previsão legal a ser aplicada, no que se refere à penalidade imposta.

b) Pela exclusão dos valores e reflexos das competências de 13/2015, 13/2016 e 13/2017, previstas nas INFRAÇÕES a) INCRA – CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS, b) SALÁRIO-EDUCAÇÃO – FNDE – CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS, c) SEBRAE – CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS, d) SESC – CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS, em decorrência da ausência da fundamentação legal junto ao Auto de Infração, em respeito ao princípio da legalidade.

c) Pelo afastamento da incidência e exclusão da Contribuição Previdenciária e de Terceiros, incidentes sobre os valores recolhidos a título de Aviso Prévio Indenizado.

d) Pelo afastamento da incidência e exclusão da contribuição previdenciária e de terceiros, incidentes sobre os valores recolhidos a título de Salário Maternidade.

e) Pelo afastamento da incidência e exclusão da contribuição previdenciária e de terceiros, incidentes sobre os valores recolhidos a título de Terço Constitucional Sobre Férias Gozadas.

f) Pelo afastamento da incidência e exclusão da contribuição previdenciária e de terceiros, incidentes sobre os valores recolhidos durante os primeiros quinze dias do auxílio [DOENÇA ANONIMIZADA].

g) Pela exclusão do excedente de 125% do cálculo da multa imposta, considerando o seu caráter confiscatório. Respeitando então o limite de 100%, de maneira que a multa não exceda o valor do tributo.

h) Caso não seja o entendimento acerca da limitação da multa em 100%, pugna-se pelo afastamento da multa agravada prevista no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, considerando que as informações solicitadas junto ao processo administrativo mostram-se totalmente desnecessárias para a constituição do crédito tributário, considerando que o ente administrativo já possui todos os dados necessários, quais sejam, as GFIP enviadas pelo SOCIEDADE.

E, por fim, pugna-se que seja acolhida a presente impugnação, no sentido da improcedência da lavratura do Auto de Infração.

Às fls. 229/233, encontra-se a Impugnação da responsável solidária [NOME ANONIMIZADO], tempestiva, apresentada por intermédio de patrono, com os seguintes argumentos sumariados.

3.1. Após sustentar a tempestividade da Impugnação, pugna pela nulidade do hostilezado lançamento fiscal em virtude de ofensa ao direito do contraditório e da ampla defesa, tendo em vista que, no decorrer do procedimento fiscal que antecedeu ao lançamento dos créditos debatidos, em momento algum foi oportunizado à ora Impugnante manifestar-se a respeito dos fatos em comento.

3.2. Quanto ao pedido:

À vista do exposto, de forma preliminar de mérito, pugna-se pela decretação em razão da clara ofensa ao direito constitucional do contraditório e ampla defesa, decorrente da não intimação da Impugnante no decorrer do procedimento administrativo prévio.

Às fls. 234/238, encontra-se a Impugnação da responsável solidária [NOME ANONIMIZADO], tempestiva, apresentada por intermédio de patrono, com os mesmos argumentos e pedidos apresentados pela outra responsável solidária.

É a síntese dos fatos processuais relevantes.

O órgão julgador de origem houve por bem manter o lançamento, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2017

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. BIFÁSICO.

O processo administrativo fiscal é bifásico, sendo a primeira fase investigativa e inquisitorial e, a partir da constituição do crédito tributário, é que se inicia a fase dialética, oportunizando-se, então, a insurgência do sujeito passivo por intermédio de sua Impugnação.

É nesta última fase do PAF que são observados os direitos fundamentais dos contendores referentes ao contraditório e à ampla defesa.

DEVERES DE COLABORAÇÃO, BOA-FÉ OBJETIVA E COOPERAÇÃO. NÃO APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. INOBSERVÂNCIA.

Ocorrendo de o contribuinte assumir postura que objetiva manter os fatos analisados em certa “zona cinzenta”, além de vulnerar deveres do administrado legalmente previstos quanto à colaboração na elucidação dos fatos efetivamente ocorridos, comportar-se desconforme a boa-fé objetiva e, ainda, em termos processuais, desrespeitar dever expressado no CPC/2015 quanto à necessária cooperação entre os contendores, arca com o ônus de ver pesando sobre si as conclusões fiscais pautadas em indícios convergentes e robustos.

INCONSTITUCIONALIDADES. IMPOSSIBILIDADE DE RECONHECIMENTO.

Em virtude da previsão insculpida no art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, é vedado à Autoridade Administrativa reconhecer inconstitucionalidades.

PARCELAS REMUNERATÓRIAS. INCIDÊNCIA. NÃO COMPROVAÇÃO.

Até o momento, somente no tocante ao 1/3 de férias — parcela devida pelo segurado (em nada afetando a obrigação tributária referente à quota patronal) — e ao aviso prévio indenizado (a partir de 06/2016), houve pronunciamento formal

da Administração Tributária quanto ao efeito vinculante da decisão judicial, atinente à não incidência da contribuição previdenciária sobre tais, ao menos em âmbito administrativo.

Ademais, para que seja procedida qualquer exclusão na base de cálculo do crédito tributário objetado, mister que haja prova do quanto alegado/pleiteado.

MULTA. QUALIFICAÇÃO.

A imposição da multa qualificada mostra-se justificada quando demonstrados suficientes indícios da ação dolosa do agente que se colmate ao quanto requerido por ao menos um dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

MULTA. AGRAVAMENTO.

Verificada a ocorrência de prejuízo e retardo nos trabalhos fiscais pela falta de colaboração do contribuinte no atendimento das solicitações/esclarecimentos regularmente realizadas, mostra-se justificado o agravamento da multa imposta.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OCORRÊNCIA.

Haverá a incidência do preceptivo contido no art. 135, III, do CTN quando perfectibilizadas as seguintes circunstâncias: (i) verificação de ato praticado com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos (ato ilícito); (ii) existência de fato jurídico tributário (lícito); (iii) relação de causalidade entre o ato ilícito do responsável e o fato lícito.

Cientificados em 29/07/2020 (Carmen – fls. 305), 30/07/2020 (Maria – fls. 306) e 10/08/2020 (Colégio – fls. 304) do acórdão que julgou a impugnação, o recorrente interpôs recurso voluntário em 01/09/2020 (fls. 536) , no qual se alega, em síntese:

COLÉGIO

a) A supressão de instância ofende o direito constitucional ao contraditório e à ampla defesa, ao manter o acórdão do órgão julgador de origem sem apreciação da matéria relativa à impossibilidade de agravamento da multa prevista no § 2º do art. 44 da Lei 9.430/1996, porque a parte-recorrente afirma que suscitou expressamente essa tese na impugnação, que a autoridade lançadora já possuía todos os elementos necessários ao lançamento, quais sejam, as GFIP, e que o órgão julgador de origem permaneceu silente sobre argumento autônomo capaz de afastar parcela da penalidade;

b) A manutenção do lançamento vilipendia o art. 10, III e IV, do Decreto 70.235/1972, ao admitir auto de infração com incoerência entre a descrição dos fatos e a disposição legal infringida, porque a parte-recorrente sustenta que a autoridade lançadora não indicou de modo claro e correto o fato gerador, a

matéria tributável e o enquadramento legal das rubricas utilizadas na base de cálculo, o que teria gerado incerteza sobre a exigência e comprometido o exercício do contraditório e da ampla defesa;

c) A validação do auto de infração afronta o art. 10, IV, do Decreto 70.235/1972, ao aceitar penalidade sem indicação adequada da disposição legal aplicável, porque a parte-recorrente afirma que a autoridade lançadora mencionou apenas o percentual de 225% e os §§ 1º e 2º do art. 44 da Lei 9.430/1996, sem especificar se a multa-base decorreria do inciso I, de 75%, ou do inciso II, de 50%, nem quais hipóteses do § 2º teriam sido concretamente aplicadas;

d) A exigência das contribuições contraria o art. 142 do Código Tributário Nacional, ao constituir o crédito tributário sem correta determinação da matéria tributável, porque a parte-recorrente sustenta que a autoridade lançadora utilizou integralmente valores constantes das GFIP e deixou de excluir rubricas que não integrariam a base de cálculo, como salário-família, arredondamento, crédito de salário, diferença de integrações, dias de afastamento, descontos de faltas, descontos de atrasos, faltas integrais, aviso prévio indenizado, férias e terço constitucional de férias;

e) A formação da base de cálculo desrespeita a Súmula CARF nº 92, ao utilizar a GFIP como instrumento único e suficiente para exigência do crédito tributário, porque a parte-recorrente argumenta que a autoridade lançadora não trouxe outros elementos para comprovar a matéria tributável e não poderia, diante da incerteza sobre a composição da base, considerar todos os valores declarados como tributáveis;

f) A cobrança sobre aviso prévio indenizado vulnera o art. 28 da Lei 8.212/1991, ao tratar verba indenizatória como salário de contribuição, porque a parte-recorrente sustenta que o aviso prévio indenizado não remunera trabalho prestado nem tempo à disposição do empregador, mas recompõe a perda repentina e sem justa causa do emprego, razão pela qual não poderia sofrer incidência de contribuições previdenciárias e de terceiros;

g) A cobrança sobre o décimo terceiro proporcional ao aviso prévio indenizado transgredir a mesma racionalidade de não incidência aplicável ao aviso prévio indenizado, porque a parte-recorrente defende que o reflexo acompanha a natureza indenizatória da verba principal e, por isso, também não configura contraprestação laboral nem salário de contribuição;

h) A incidência sobre o terço constitucional de férias gozadas contraria o conceito de salário de contribuição, ao atribuir natureza remuneratória a parcela que a parte-recorrente reputa indenizatória, porque o recurso sustenta que o terço constitucional não se incorpora à remuneração para fins previdenciários e deve ser excluído da base das contribuições previdenciárias e de terceiros;

i) A incidência sobre férias indenizadas e respectivo adicional constitucional infringe o art. 28, § 9º, d, da Lei 8.212/1991, ao incluir no salário de contribuição importâncias legalmente excluídas, porque a parte-recorrente afirma que tais verbas possuem caráter não salarial e, por expressa previsão legal, não devem compor a base das contribuições previdenciárias;

j) A manutenção das bases de cálculo impugnadas viola a exigência de fundamentação do lançamento, ao ignorar demonstrativos apresentados pela parte-recorrente com divergências entre a base da folha e a base da fiscalização, porque o recurso aponta que apenas algumas competências fechariam com os valores lançados e que diversas competências conteriam tributação integral de parcelas que deveriam ter sido deduzidas;

k) O agravamento da multa ofende o art. 44, § 2º, da Lei 9.430/1996, ao majorar a penalidade por falta de atendimento a intimações sem demonstração de necessidade ou pertinência dos esclarecimentos solicitados, porque a parte-recorrente afirma que a autoridade lançadora já dispunha das GFIP e que o próprio lançamento foi feito exclusivamente com base nesses documentos;

l) O agravamento da multa contraria a orientação invocada em precedentes do CARF, ao sancionar a parte-recorrente pela não apresentação de informações que já estavam em poder da autoridade lançadora, porque o recurso sustenta que a ausência de resposta não causou prejuízo à fiscalização nem dificultou a constituição do crédito tributário;

m) O agravamento da multa desatende a Súmula CARF nº 96, ao justificar a majoração apenas pela falta de apresentação de livros, documentos ou informações, porque a parte-recorrente argumenta que tal omissão, por si só, não autoriza o agravamento da multa de ofício quando a autoridade lançadora se vale de mecanismos próprios para constituir o crédito;

n) A multa de 225% afronta o art. 150, IV, da Constituição Federal, ao produzir efeito confiscatório, porque a parte-recorrente afirma que a penalidade

ultrapassa mais que o dobro do crédito tributário, excede o limite do valor do próprio tributo e transforma a sanção em cobrança desproporcional;

o) A cumulação das majorações da multa desrespeita os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, ao permitir que acréscimos acessórios elevem a penalidade total a 225%, porque a parte-recorrente sustenta que a multa conserva natureza de ofício, que o acessório segue a natureza do principal e que a soma das penalidades não pode superar o limite constitucional de vedação ao confisco;

p) A exigência da multa integral ofende a capacidade contributiva da parte-recorrente, ao impor penalidade que comprometeria a continuidade empresarial, porque o recurso afirma que a soma lançada é elevadíssima, que a multa é substancialmente responsável pela inviabilidade de pagamento e que a empresa exerce função social por prestar serviços educacionais e manter fonte de renda de famílias;

q) A decisão recorrida deve ser reformada para excluir o excedente de 125% da multa, ao limitar a penalidade a 100% do tributo, porque a parte-recorrente sustenta que esse limite decorre do entendimento jurisprudencial invocado sobre invalidade de multa tributária superior ao próprio tributo.

CÁRMEN

a) A manutenção do termo de revelia e a recusa de conhecimento do recurso voluntário contrariam o art. 5º da Instrução Normativa RFB nº 1.862/2018 e o art. 345, I, do Código de Processo Civil, ao desconsiderarem que a impugnação tempestiva apresentada por um dos autuados suspende a exigibilidade do crédito tributário em relação aos demais, porque a parte-recorrente sustenta que houve impugnação e posterior recurso voluntário pelo contribuinte principal, ambos voltados ao crédito tributário em si, o que autorizaria a parte-recorrente a replicar as razões já trazidas pela empresa contribuinte exclusivamente sobre esse crédito ;

b) A inadmissão do recurso voluntário vulnera o art. 6º da Portaria RFB nº 543/2020, com alterações das Portarias RFB nº 936/2020 e nº 1.087/2020, e o art. 33 do Decreto nº 70.235/1972, ao afastar a tempestividade do recurso, porque a parte-recorrente afirma que o prazo recursal teve início em 03/08/2020, que o prazo legal era de 30 dias e que o termo final para apresentação do recurso voluntário era 01/09/2020;

c) A ausência de apreciação da tese sobre o descabimento da multa agravada ofende o contraditório e a ampla defesa, ao manter o acórdão do órgão julgador

de origem sem exame de matéria expressamente suscitada, porque a parte-recorrente sustenta que a impugnação apresentou tópico próprio sobre a impossibilidade de agravamento da multa prevista no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, com fundamento no fato de que a autoridade lançadora já possuía todos os elementos necessários ao lançamento, quais sejam, os valores informados em GFIP;

d) A supressão de instância macula a decisão do órgão julgador de origem, ao impedir que toda a matéria litigiosa fosse apreciada em primeira instância, porque a parte-recorrente afirma que o órgão julgador de origem permaneceu totalmente silente sobre a impossibilidade de agravamento da multa, apesar de a questão ter sido desenvolvida na impugnação e acompanhada de ementas de acórdãos do CARF;

e) A manutenção da multa agravada transgride o § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, ao aplicar majoração por falta de atendimento a intimações sem demonstração de que os esclarecimentos solicitados eram necessários ao lançamento, porque a parte-recorrente sustenta que a constituição do crédito tributário se deu exclusivamente com base nas GFIP já disponíveis à autoridade lançadora desde o início do procedimento fiscal;

f) A imposição da multa agravada desconsidera a racionalidade dos precedentes do CARF invocados no recurso, ao sancionar a parte-recorrente por não apresentar dados que a autoridade lançadora já possuía, porque a parte-recorrente argumenta que a falta de entrega de documento ou informação previamente disponível à fiscalização não enseja agravamento da multa quando não há prejuízo ao lançamento;

g) A lavratura do auto de infração afronta o art. 10, IV, do Decreto nº 70.235/1972, ao deixar de especificar a penalidade aplicável ao caso concreto, porque a parte-recorrente sustenta que a autoridade lançadora indicou apenas a multa de 225% e os §§ 1º e 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, sem apontar se a multa-base seria a de 75%, prevista no inciso I, ou a de 50%, prevista no inciso II;

h) A exigência da penalidade vilipendia o art. 44 da Lei nº 9.430/1996, ao utilizar os §§ 1º e 2º como se eles, isoladamente, prescrevessem multa, porque a parte-recorrente afirma que os únicos dispositivos do artigo que estabelecem percentuais de multa são os incisos I e II, enquanto os parágrafos mencionados apenas tratariam de hipóteses de duplicação ou majoração;

i) A validade do lançamento compromete o art. 10, III e IV, do Decreto nº 70.235/1972, ao admitir incongruência entre enquadramento legal e relatório fiscal, porque a parte-recorrente sustenta que a descrição dos fatos e a disposição legal infringida não foram apresentadas de forma clara e correta, gerando incerteza quanto ao fato gerador e prejuízo ao contraditório e à ampla defesa;

j) A composição da base de cálculo contradiz o dever de correta determinação da matéria tributável previsto no art. 142 do Código Tributário Nacional, ao

considerar valores sem depuração das parcelas não tributáveis, porque a parte-recorrente afirma que a autoridade lançadora utilizou os valores constantes da GFIP sem deduzir rubricas como faltas, salário-família, arredondamento, créditos de salário, integrações, dias de afastamento, descontos de atrasos, faltas integrais, aviso prévio indenizado, férias e terço constitucional de férias;

k) A manutenção da exigência ignora os demonstrativos apresentados pela parte-recorrente, ao validar bases de cálculo que não fechariam com os valores da folha em diversas competências, porque a parte-recorrente sustenta que somente os meses 10/2015, 05/2016, 09/2016, 01/2017, 02/2017 e 04/2017 apresentariam bases coincidentes, enquanto as demais competências conteriam valores discrepantes;

l) A tributação do aviso prévio indenizado viola o art. 28 da Lei nº 8.212/1991, ao incluir verba de natureza indenizatória no salário de contribuição, porque a parte-recorrente sustenta que o aviso prévio indenizado não decorre de prestação de trabalho nem de tempo à disposição do empregador, mas de reparação pela perda repentina e sem justa causa do emprego;

m) A exigência sobre o décimo terceiro proporcional ao aviso prévio indenizado deturpa a natureza da verba principal, ao tratar seu reflexo como parcela salarial, porque a parte-recorrente afirma que o entendimento aplicado ao aviso prévio indenizado também se estende ao décimo terceiro proporcional correspondente;

n) A manutenção da base de cálculo das competências 06/2016 e 12/2016 desconsidera a própria premissa atribuída ao acórdão recorrido sobre dedução do aviso prévio indenizado a partir de 06/2016, porque a parte-recorrente sustenta que, nessas competências, a autoridade lançadora tributo integralmente valores que incluíam aviso prévio, afastamento, terço de férias, férias indenizadas, décimo terceiro indenizado e arredondamento;

o) A incidência sobre o terço constitucional de férias gozadas fere o conceito de salário de contribuição, ao tratar como remuneratória verba apontada como indenizatória, porque a parte-recorrente sustenta que o terço constitucional de férias não se incorpora à remuneração para fins previdenciários e deve seguir a orientação jurisprudencial invocada no sentido da não incidência;

p) A cobrança sobre férias indenizadas e respectivo adicional constitucional desrespeita o art. 28, § 9º, d, da Lei nº 8.212/1991, ao incluir no salário de contribuição importâncias que a própria norma exclui, porque a parte-recorrente afirma que essas verbas possuem caráter não salarial e não devem sofrer incidência de contribuições previdenciárias;

q) A exigência das contribuições de terceiros sobre parcelas sem natureza salarial distorce a base de cálculo dessas contribuições, ao equipará-las indevidamente à folha tributável, porque a parte-recorrente invoca a tese de que salário-educação, SESC, SENAC, INCRA e SEBRAE não incidem sobre parcelas que não tenham natureza salarial;

- r) A constituição do crédito tributário com base exclusiva na GFIP afronta a Súmula CARF nº 92, ao utilizar declaração como instrumento único e suficiente para exigência fiscal, porque a parte-recorrente sustenta que a autoridade lançadora não trouxe qualquer outro elemento para compor a base de cálculo e não poderia considerar todos os valores informados como tributáveis diante da incerteza sobre a matéria tributável;
- s) A atuação da autoridade lançadora inverte indevidamente o ônus de formação do lançamento, ao atribuir à parte-recorrente o custo da ausência de outros elementos probatórios, porque a parte-recorrente afirma que cabia à autoridade lançadora construir o auto de infração com suporte suficiente e não presumir a tributabilidade integral dos valores inseridos em GFIP;
- t) O agravamento da multa carece de justificativa autônoma, ao majorar a penalidade sem demonstrar prejuízo efetivo à fiscalização, porque a parte-recorrente sustenta que a ausência de prestação de informações não afetou o lançamento, visto que a autoridade lançadora já se utilizou das informações constantes da GFIP;
- u) A aplicação do agravamento da multa contravém a Súmula CARF nº 96, ao apoiar a majoração apenas na falta de apresentação de informações, porque a parte-recorrente argumenta que a ausência de livros, documentos ou informações não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício quando a autoridade lançadora procede ao lançamento com os dados de que dispõe;
- v) A multa de 225% hostiliza o art. 150, IV, da Constituição Federal, ao produzir efeito confiscatório, porque a parte-recorrente sustenta que a penalidade ultrapassa o dobro do crédito tributário cobrado e excede o próprio valor do tributo;
- w) A cumulação das majorações da multa desfigura a natureza sancionatória da multa de ofício, ao transformar acréscimos acessórios em penalidade total de 225%, porque a parte-recorrente afirma que a multa permanece sendo de ofício, que os acréscimos seguem a natureza da principal e que, sem a multa principal de 75%, não subsistiriam as majorações subsequentes;
- x) A aplicação da multa integral agride os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, ao multiplicar o valor eventualmente devido por 2,25, porque a parte-recorrente sustenta que a medida ultrapassa a finalidade de punir eventual infração e alcança plano de exorbitância incompatível com a relação entre meio e fim;
- y) A cobrança da multa de 225% desatende a capacidade contributiva, ao impor valor que comprometeria a continuidade empresarial, porque a parte-recorrente afirma que a soma lançada é elevadíssima, decorre substancialmente da penalidade aplicada e inviabiliza o pagamento sem afetar a atividade educacional exercida há 37 anos;

z) A manutenção do excedente de 125% da multa desafia o entendimento jurisprudencial invocado sobre vedação de multa superior ao tributo, ao permitir penalidade acima de 100%, porque a parte-recorrente requer que a multa seja limitada ao valor do tributo, com exclusão do excedente, para afastar o caráter confiscatório.

MARIA

a) A manutenção do termo de revelia e a recusa de conhecimento do recurso voluntário contrariam o art. 5º da Instrução Normativa RFB nº 1.862/2018 e o art. 345, I, do Código de Processo Civil, ao desconsiderarem que a impugnação tempestiva apresentada por um dos autuados suspende a exigibilidade do crédito tributário em relação aos demais, porque a parte-recorrente sustenta que houve impugnação e posterior recurso voluntário pelo contribuinte principal, ambos voltados ao crédito tributário em si, o que autorizaria a parte-recorrente a replicar as razões já trazidas pela empresa contribuinte exclusivamente sobre esse crédito;

b) A inadmissão do recurso voluntário vulnera o art. 6º da Portaria RFB nº 543/2020, com alterações das Portarias RFB nº 936/2020 e nº 1.087/2020, e o art. 33 do Decreto nº 70.235/1972, ao afastar a tempestividade do recurso, porque a parte-recorrente afirma que o prazo recursal teve início em 03/08/2020, que o prazo legal era de 30 dias e que o termo final para apresentação do recurso voluntário era 01/09/2020;

c) A ausência de apreciação da tese sobre o descabimento da multa agravada ofende o contraditório e a ampla defesa, ao manter o acórdão do órgão julgador de origem sem exame de matéria expressamente suscitada, porque a parte-recorrente sustenta que a impugnação apresentou tópico próprio sobre a impossibilidade de agravamento da multa prevista no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, com fundamento no fato de que a autoridade lançadora já possuía todos os elementos necessários ao lançamento, quais sejam, os valores informados em GFIP;

d) A supressão de instância macula a decisão do órgão julgador de origem, ao impedir que toda a matéria litigiosa fosse apreciada em primeira instância, porque a parte-recorrente afirma que o órgão julgador de origem permaneceu totalmente silente sobre a impossibilidade de agravamento da multa, apesar de a questão ter sido desenvolvida na impugnação e acompanhada de ementas de acórdãos do CARF;

e) A manutenção da multa agravada transgride o § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, ao aplicar majoração por falta de atendimento a intimações sem demonstração de que os esclarecimentos solicitados eram necessários ao lançamento, porque a parte-recorrente sustenta que a constituição do crédito tributário se deu exclusivamente com base nas GFIP já disponíveis à autoridade lançadora desde o início do procedimento fiscal;

f) A imposição da multa agravada desconsidera a racionalidade dos precedentes do CARF invocados no recurso, ao sancionar a parte-recorrente por não apresentar dados que a autoridade lançadora já possuía, porque a parte-recorrente argumenta que a falta de entrega de documento ou informação previamente disponível à fiscalização não enseja agravamento da multa quando não há prejuízo ao lançamento;

g) A lavratura do auto de infração afronta o art. 10, IV, do Decreto nº 70.235/1972, ao deixar de especificar a penalidade aplicável ao caso concreto, porque a parte-recorrente sustenta que a autoridade lançadora indicou apenas a multa de 225% e os §§ 1º e 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, sem apontar se a multa-base seria a de 75%, prevista no inciso I, ou a de 50%, prevista no inciso II;

h) A exigência da penalidade vilipendia o art. 44 da Lei nº 9.430/1996, ao utilizar os §§ 1º e 2º como se eles, isoladamente, prescrevessem multa, porque a parte-recorrente afirma que os únicos dispositivos do artigo que estabelecem percentuais de multa são os incisos I e II, enquanto os parágrafos mencionados apenas tratariam de hipóteses de duplicação ou majoração;

i) A validade do lançamento compromete o art. 10, III e IV, do Decreto nº 70.235/1972, ao admitir incongruência entre enquadramento legal e relatório fiscal, porque a parte-recorrente sustenta que a descrição dos fatos e a disposição legal infringida não foram apresentadas de forma clara e correta, gerando incerteza quanto ao fato gerador e prejuízo ao contraditório e à ampla defesa;

j) A composição da base de cálculo contradiz o dever de correta determinação da matéria tributável previsto no art. 142 do Código Tributário Nacional, ao considerar valores sem depuração das parcelas não tributáveis, porque a parte-recorrente afirma que a autoridade lançadora utilizou os valores constantes da GFIP sem deduzir rubricas como faltas, salário-família, arredondamento, créditos de salário, integrações, dias de afastamento, descontos de atrasos, faltas integrais, aviso prévio indenizado, férias e terço constitucional de férias;

k) A manutenção da exigência ignora os demonstrativos apresentados pela parte-recorrente, ao validar bases de cálculo que não fechariam com os valores da folha em diversas competências, porque a parte-recorrente sustenta que somente os meses 10/2015, 05/2016, 09/2016, 01/2017, 02/2017 e 04/2017 apresentariam bases coincidentes, enquanto as demais competências conteriam valores discrepantes;

l) A tributação do aviso prévio indenizado viola o art. 28 da Lei nº 8.212/1991, ao incluir verba de natureza indenizatória no salário de contribuição, porque a parte-recorrente sustenta que o aviso prévio indenizado não decorre de prestação de trabalho nem de tempo à disposição do empregador, mas de reparação pela perda repentina e sem justa causa do emprego;

m) A exigência sobre o décimo terceiro proporcional ao aviso prévio indenizado deturpa a natureza da verba principal, ao tratar seu reflexo como parcela salarial, porque a parte-recorrente afirma que o entendimento aplicado ao aviso prévio indenizado também se estende ao décimo terceiro proporcional correspondente;

n) A manutenção da base de cálculo das competências 06/2016 e 12/2016 desconsidera a própria premissa atribuída ao acórdão recorrido sobre dedução do aviso prévio indenizado a partir de 06/2016, porque a parte-recorrente sustenta que, nessas competências, a autoridade lançadora tributou integralmente valores que incluíam aviso prévio, afastamento, terço de férias, férias indenizadas, décimo terceiro indenizado e arredondamento;

o) A incidência sobre o terço constitucional de férias gozadas fere o conceito de salário de contribuição, ao tratar como remuneratória verba apontada como indenizatória, porque a parte-recorrente sustenta que o terço constitucional de férias não se incorpora à remuneração para fins previdenciários e deve seguir a orientação jurisprudencial invocada no sentido da não incidência;

p) A cobrança sobre férias indenizadas e respectivo adicional constitucional desrespeita o art. 28, § 9º, d, da Lei nº 8.212/1991, ao incluir no salário de contribuição importâncias que a própria norma exclui, porque a parte-recorrente afirma que essas verbas possuem caráter não salarial e não devem sofrer incidência de contribuições previdenciárias;

q) A exigência das contribuições de terceiros sobre parcelas sem natureza salarial distorce a base de cálculo dessas contribuições, ao equipará-las indevidamente à

folha tributável, porque a parte-recorrente invoca a tese de que salário-educação, SESC, SENAC, INCRA e SEBRAE não incidem sobre parcelas que não tenham natureza salarial;

r) A constituição do crédito tributário com base exclusiva na GFIP afronta a Súmula CARF nº 92, ao utilizar declaração como instrumento único e suficiente para exigência fiscal, porque a parte-recorrente sustenta que a autoridade lançadora não trouxe qualquer outro elemento para compor a base de cálculo e não poderia considerar todos os valores informados como tributáveis diante da incerteza sobre a matéria tributável;

s) A atuação da autoridade lançadora inverte indevidamente o ônus de formação do lançamento, ao atribuir à parte-recorrente o custo da ausência de outros elementos probatórios, porque a parte-recorrente afirma que cabia à autoridade lançadora construir o auto de infração com suporte suficiente e não presumir a tributabilidade integral dos valores inseridos em GFIP;

t) O agravamento da multa carece de justificativa autônoma, ao majorar a penalidade sem demonstrar prejuízo efetivo à fiscalização, porque a parte-recorrente sustenta que a ausência de prestação de informações não afetou o lançamento, visto que a autoridade lançadora já se utilizou das informações constantes da GFIP;

u) A aplicação do agravamento da multa contravém a Súmula CARF nº 96, ao apoiar a majoração apenas na falta de apresentação de informações, porque a parte-recorrente argumenta que a ausência de livros, documentos ou informações não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício quando a autoridade lançadora procede ao lançamento com os dados de que dispõe;

v) A multa de 225% hostiliza o art. 150, IV, da Constituição Federal, ao produzir efeito confiscatório, porque a parte-recorrente sustenta que a penalidade ultrapassa o dobro do crédito tributário cobrado e excede o próprio valor do tributo;

w) A cumulação das majorações da multa desfigura a natureza sancionatória da multa de ofício, ao transformar acréscimos acessórios em penalidade total de 225%, porque a parte-recorrente afirma que a multa permanece sendo de ofício, que os acréscimos seguem a natureza da principal e que, sem a multa principal de 75%, não subsistiriam as majorações subsequentes;

x) A aplicação da multa integral agride os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, ao multiplicar o valor eventualmente devido por 2,25, porque a parte-recorrente sustenta que a medida ultrapassa a finalidade de punir eventual infração e alcança plano de exorbitância incompatível com a relação entre meio e fim;

y) A cobrança da multa de 225% desatende a capacidade contributiva, ao impor valor que comprometeria a continuidade empresarial, porque a parte-recorrente afirma que a soma lançada é elevadíssima, decorre substancialmente da penalidade aplicada e inviabiliza o pagamento sem afetar a atividade educacional exercida há 37 anos;

z) A manutenção do excedente de 125% da multa desafia o entendimento jurisprudencial invocado sobre vedação de multa superior ao tributo, ao permitir penalidade acima de 100%, porque a parte-recorrente requer que a multa seja limitada ao valor do tributo, com exclusão do excedente, para afastar o caráter confiscatório.

Ante o exposto, pede-se a desconstituição do crédito tributário.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Thiago Buschinelli Sorrentino**, Relator

1 RECURSO VOLUNTÁRIO DO COLÉGIO

1.1 CONHECIMENTO

Presentes os pressupostos¹, conheço parcialmente do recurso voluntário, com exceção das matérias delineadas a seguir.

Nos termos da Súmula CARF 2, “o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

¹ Sobre a tempestividade, cf. as Portarias RFB 532, 936 e 1.087/2020, que dispunham que, caso a ciência da decisão administrativa tivesse sido efetuada da data de publicação da portaria até 31/07/2020, o início da contagem de prazo para recurso eventualmente cabível ao processo seria efetuado a partir do dia 03/08/2020).

1.2 PRELIMINARES

1.2.1 NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO POR SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA QUANTO AO AGRAVAMENTO DA MULTA

O acórdão recorrido, conforme a síntese constante das razões recursais, manteve a exigência fiscal e rejeitou a impugnação apresentada, inclusive quanto às penalidades aplicadas. O fundamento indicado no próprio recurso é o de que o órgão julgador de origem teria considerado suficiente a atuação da autoridade lançadora, sem acolher a tese de afastamento do agravamento da multa prevista no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

De outro lado, a parte-recorrente sustenta que havia apresentado, em tópico próprio da impugnação, argumento específico contra o agravamento da multa. Afirma que a constituição do crédito tributário se deu inteira e exclusivamente com base nos valores informados pelo Colégio em GFIP, documento que já estava à disposição da autoridade lançadora desde o início do procedimento fiscal. Por essa razão, alega que eventual ausência de atendimento a intimações não teria causado prejuízo à fiscalização nem teria impedido o lançamento, pois todos os elementos necessários à constituição do crédito já constavam das GFIP. A parte-recorrente afirma, ainda, que o órgão julgador de origem permaneceu silente sobre essa matéria, o que caracterizaria supressão de instância e cerceamento de defesa.

O parâmetro geral de controle, no processo administrativo fiscal, impõe que a decisão de primeira instância enfrente as matérias impugnadas que sejam pertinentes à solução da controvérsia, sob pena de violação ao contraditório e à ampla defesa. Esse dever, contudo, não exige que o órgão julgador de origem responda a cada precedente, citação ou argumento acessório, bastando que aprecie a questão jurídica posta e exponha fundamento suficiente para a manutenção ou cancelamento da exigência.

No caso concreto, a preliminar formulada pela parte-recorrente depende da verificação de efetiva omissão decisória sobre ponto autônomo, e não apenas de inconformismo com a conclusão adotada. As razões recursais indicam que o argumento omitido seria a desnecessidade das informações solicitadas, porque a base de cálculo teria sido extraída das GFIP, especialmente a partir do item 13 do Relatório Fiscal, que consignou que, de 01/2015 a 04/2017, os valores das bases de cálculo das contribuições lançadas eram aqueles declarados em GFIP de código de recolhimento “115”, incluindo valores referentes a décimo terceiro salário e pró-labore das sócias. Esse elemento demonstra que a matéria era relevante para o exame do agravamento da multa, pois o próprio recurso vincula a majoração à falta de atendimento de intimação para prestar esclarecimentos ou apresentar documentos.

Todavia, a solução adequada não é necessariamente a anulação do acórdão recorrido se a instância recursal estiver em condições de apreciar imediatamente a matéria, sobretudo porque o recurso devolve ao CARF a discussão sobre o cabimento do agravamento. Assim, ainda que se reconheça que a parte-recorrente articulou impugnação específica sobre a desnecessidade das informações solicitadas, a preliminar de nulidade deve ser rejeitada quando o

ponto puder ser examinado no mérito, sem prejuízo concreto ao exercício de defesa nesta instância. A alegação de que os elementos do lançamento já constavam das GFIP será apreciada no tópico próprio relativo ao agravamento da multa, ocasião em que se verificará se a falta de colaboração atribuída à parte-recorrente justificava, ou não, a majoração aplicada.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

1.2.2 NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL QUANTO À PENALIDADE IMPOSTA

O acórdão recorrido rejeitou a arguição de nulidade do Auto de Infração e manteve a penalidade aplicada, por entender que a autuação continha elementos suficientes para identificação da infração e da multa exigida. Na síntese constante das razões recursais, o órgão julgador de origem não acolheu a alegação de deficiência do lançamento no ponto relativo aos enquadramentos legais das penalidades aplicadas.

A propósito, a parte-recorrente insiste que o Auto de Infração seria nulo porque a autoridade lançadora, ao lavrá-lo, não teria especificado quais penalidades estavam sendo aplicadas ao caso concreto. Segundo as razões recursais, o Auto de Infração teria indicado unicamente a multa no patamar de 225%, com citação apenas dos §§ 1º e 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996. A parte-recorrente afirma que os únicos dispositivos do art. 44 que prescrevem percentuais de multa são os incisos I e II, pois o inciso I prevê multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento, falta de declaração ou declaração inexata, enquanto o inciso II prevê multa isolada de 50%. Daí conclui que, sem a indicação expressa do inciso aplicável, haveria ausência de previsão legal da penalidade e prejuízo à certeza do lançamento.

O parâmetro geral de controle é o art. 10, IV, do Decreto nº 70.235/1972, segundo o qual o Auto de Infração deve conter a disposição legal infringida e a penalidade aplicável. Essa exigência tem finalidade instrumental, assegurar ao sujeito passivo a compreensão da acusação fiscal e permitir o exercício pleno da defesa. Assim, a nulidade somente se justifica quando a deficiência do enquadramento impede a identificação da penalidade exigida, de sua causa jurídica e da base fática que a sustenta.

No caso concreto, as razões recursais demonstram que a parte-recorrente compreendeu a estrutura da penalidade que lhe foi imposta. O próprio recurso afirma que a multa de 225% teria resultado da multa de ofício de 75%, duplicada para 150% com fundamento no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, e depois majorada de metade, com fundamento no § 2º do mesmo artigo, em razão do não atendimento a intimação. Essa reconstrução aparece expressamente no tópico em que a parte-recorrente discute o caráter confiscatório da multa, ao decompor a penalidade em principal de 75%, acréscimo decorrente do § 1º e acréscimo decorrente do § 2º. Além disso, o relatório fiscal, tal como transcrito no recurso, indica que a

multa qualificada foi aplicada com fundamento no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, e que a multa foi agravada em 50% em razão de não terem sido apresentados esclarecimentos e documentos regularmente solicitados.

Esses elementos afastam a nulidade formal pretendida. Ainda que a redação do Auto de Infração pudesse ser mais precisa na indicação do encadeamento normativo, a parte-recorrente identificou a penalidade exigida, compreendeu que se tratava de multa de ofício qualificada e agravada, e impugnou especificamente tanto a qualificação quanto o agravamento e o percentual final de 225%. Não se verifica, portanto, prejuízo concreto ao contraditório e à ampla defesa decorrente da indicação normativa questionada. Rejeito a preliminar de nulidade por ausência de previsão legal quanto à penalidade imposta, sem prejuízo do exame, em tópicos próprios, do cabimento material da qualificação, do agravamento e da limitação do percentual da multa.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

1.2.3 NULIDADE POR INCONGRUÊNCIA ENTRE ENQUADRAMENTO LEGAL, RELATÓRIO FISCAL E BASES DE CÁLCULO

O acórdão recorrido manteve o lançamento, afastando as nulidades suscitadas pela parte-recorrente quanto à deficiência do Auto de Infração. Pela reconstrução feita no recurso voluntário, o órgão julgador de origem não acolheu a alegação de que haveria incoerência entre a descrição dos fatos, a disposição legal infringida e a composição das bases de cálculo.

Em sentido contrário, a parte-recorrente afirma que o enquadramento legal utilizado no Auto de Infração seria diverso daquele descrito no relatório fiscal e que a autoridade lançadora não teria apurado corretamente a base tributável. Para demonstrar a alegada incongruência, apresenta demonstrativo segundo o qual apenas as competências 10/2015, 05/2016, 09/2016, 01/2017, 02/2017 e 04/2017 teriam bases coincidentes, enquanto as demais competências apresentariam valores discrepantes. A parte-recorrente sustenta, ainda, que a autoridade lançadora deixou de deduzir das bases de cálculo rubricas como faltas, salário-família, arredondamento, outros créditos, integrações, dias de afastamento, descontos de atrasos, faltas integrais, aviso prévio indenizado, férias e terço constitucional de férias.

O parâmetro geral de controle é formado pelo art. 142 do Código Tributário Nacional, que atribui à autoridade administrativa a função de verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido, e pelo art. 10, III e IV, do Decreto nº 70.235/1972, que exige do Auto de Infração a descrição do fato e a disposição legal infringida. A nulidade do lançamento, contudo, exige vício que impeça a identificação da exigência ou comprometa o exercício de defesa, não se confundindo com divergência sobre critérios de apuração da base de cálculo, matéria que, quando compreensível e impugnável, deve ser examinada no mérito.

No caso concreto, a própria peça recursal demonstra que a parte-recorrente identificou a base utilizada pela autoridade lançadora e conseguiu confrontá-la com seus próprios demonstrativos. O recurso transcreve o item 13 do Relatório Fiscal, segundo o qual, de 01/2015 a 04/2017, os valores das bases de cálculo das contribuições lançadas seriam aqueles das verbas salariais pagas pela empresa a seus funcionários e dos valores de pró-labore pagos às sócias, todos declarados em GFIP de código de recolhimento “115”, incluindo décimo terceiro salário. Em seguida, a parte-recorrente apresenta tabelas por competência, comparando a base que reputa correta com a base da fiscalização e discriminando exclusões que entende cabíveis.

Esses elementos indicam que a controvérsia não decorre de impossibilidade de compreensão do lançamento, mas de discordância sobre a inclusão ou exclusão de determinadas rubricas da base de cálculo. A parte-recorrente pôde identificar as competências, as bases fiscalizadas, as rubricas discutidas e os valores que entende dedutíveis. Assim, não há nulidade formal a ser reconhecida com fundamento em incongruência entre enquadramento legal, relatório fiscal e base de cálculo. A alegação deve ser rejeitada como preliminar, sem prejuízo de que as rubricas especificamente discutidas, como aviso prévio indenizado, férias indenizadas, terço constitucional de férias e demais exclusões apontadas, sejam apreciadas no mérito, conforme a prova constante dos autos e os limites do recurso voluntário.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

1.2.4 AUSÊNCIA DE INSTRUMENTO HÁBIL PARA LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O acórdão recorrido manteve a exigência, partindo da premissa de que o lançamento poderia ser realizado com base nos elementos constantes dos autos e nas informações declaradas pela própria contribuinte em GFIP. Nas razões recursais, a parte-recorrente atribui ao órgão julgador de origem a manutenção do lançamento apesar de a base de cálculo ter sido formada, segundo afirma, unicamente a partir das GFIP enviadas ao Fisco.

Nessa linha, a parte-recorrente sustenta que a autoridade lançadora, ao adentrar na GFIP, utilizou todos os valores nela inseridos, sem considerar o que seria efetivamente tributável ou não. Invoca, para tanto, a Súmula CARF nº 92, segundo a qual a DIPJ, desde a sua instituição, não constitui confissão de dívida nem instrumento hábil e suficiente para a exigência de crédito tributário nela informado. A partir dessa orientação, argumenta que a utilização exclusiva da GFIP implicaria insubsistência do lançamento, pois a autoridade lançadora não teria trazido qualquer outro elemento para constituir a base de cálculo, ônus que lhe incumbiria.

O parâmetro geral de controle é o art. 142 do Código Tributário Nacional, que exige da autoridade administrativa a verificação do fato gerador, a determinação da matéria tributável e o cálculo do tributo devido. Também deve ser considerada a orientação invocada pela parte-recorrente, a Súmula CARF nº 92, cujo enunciado se refere especificamente à DIPJ e afirma que

essa declaração não constitui confissão de dívida nem instrumento hábil e suficiente para a exigência de crédito tributário nela informado.

No caso concreto, a tese recursal não demonstra, por si só, nulidade ou improcedência do lançamento. O próprio recurso transcreve o item 13 do Relatório Fiscal, no qual a autoridade lançadora indicou que, de 01/2015 a 04/2017, os valores das bases de cálculo das contribuições lançadas correspondiam às verbas salariais pagas pela empresa a seus funcionários e aos valores de pró-labore pagos às sócias, todos declarados em GFIP de código de recolhimento “115”, incluindo valores referentes a décimo terceiro salário. A utilização de informações declaradas em GFIP como elemento de apuração não equivale, automaticamente, à exigência fundada em declaração desprovida de qualquer verificação fiscal, sobretudo quando a própria controvérsia recursal revela que a fiscalização comparou códigos, enquadramentos e critérios de cálculo, como Simples Nacional, FAP, GILRAT, Outras Entidades e Fundos, verbas salariais e pró-labore.

Além disso, a Súmula CARF nº 92, tal como transcrita no recurso, trata da DIPJ, e não da GFIP. A parte-recorrente afirma que a DIPJ foi substituída pela ECF, mas não demonstra, nas razões, orientação equivalente que torne a GFIP imprestável como fonte de informação para lançamento de contribuições previdenciárias. A discussão relevante, portanto, não é a impossibilidade abstrata de uso da GFIP, mas a correção concreta das rubricas incluídas na base de cálculo e a suficiência da apuração realizada pela autoridade lançadora. Como a parte-recorrente identificou os valores, as competências e as rubricas que entende indevidamente consideradas, a matéria deve ser enfrentada como divergência de base de cálculo, e não como ausência absoluta de instrumento hábil. Rejeito, assim, a alegação de improcedência do lançamento por uso da GFIP, sem prejuízo do exame específico das exclusões pleiteadas e das penalidades aplicadas.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

1.3 MÉRITO

1.3.1 BASE DE CÁLCULO: VALORES INDENIZATÓRIOS OU QUE NÃO SE INCORPORAM À REMUNERAÇÃO – ORIENTAÇÃO VINCULANTE

Para referência rápida, registro a seguinte matriz:

A orientação vinculante é, no momento deste julgamento, a seguinte:

Verba	Incidência	Fundamento Jurídico	Observações
Terço Constitucional de Férias Gozadas	SIM	Tema 985/STF (o Tema 479/STJ foi cancelado)	Tem caráter remuneratório e habitual.

Salário-Paternidade	SIM	Tema 740/STJ	É licença remunerada prevista constitucionalmente. Não é benefício previdenciário.
Salário-Maternidade	NÃO	Tema 72/STF (o Tema 739/STJ foi cancelado)	Inconstitucional a incidência da contribuição patronal sobre essa verba.
Adicional de Férias Relativo às Férias Indenizadas	NÃO	Tema 737/STJ	A não-incidência decorre de expressa previsão legal.
Aviso Prévio Indenizado	NÃO	Tema 478/STJ	Não se trata de verba salarial.
Primeiros 15 Dias de Afastamento por Motivo de Doença	NÃO	Tema 738/STJ	Não tem natureza remuneratória; não se enquadra na hipótese de incidência da exação.

1.3.2 INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E DE TERCEIROS SOBRE TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS GOZADAS E NÃO INCIDÊNCIA SOBRE FÉRIAS INDENIZADAS E RESPECTIVO ADICIONAL CONSTITUCIONAL

O acórdão recorrido rejeitou a pretensão da parte-recorrente de exclusão ampla das verbas vinculadas a férias da base de cálculo, assentando que a exclusão somente poderia ser admitida quando houvesse fundamento jurídico e comprovação concreta da natureza não tributável da rubrica. No tocante às parcelas indicadas no recurso, a decisão manteve a exigência na extensão em que entendeu não demonstrada a improcedência da inclusão das verbas na base de cálculo, ressalvadas as hipóteses juridicamente excluídas do salário de contribuição.

Por sua vez, a parte-recorrente sustenta que o terço constitucional de férias teria natureza indenizatória e não se incorporaria à remuneração para fins previdenciários, razão pela qual deveria ser excluído da base das contribuições previdenciárias e de terceiros. Quanto às férias indenizadas e ao respectivo adicional constitucional, invoca o art. 28, § 9º, d, da Lei nº 8.212/1991, afirmando que tais importâncias não integram o salário de contribuição. A parte-recorrente apresenta demonstrativos por competência, nos quais identifica exclusões a título de adicional de férias, 1/3 de férias, férias indenizadas e férias proporcionais, sustentando que a autoridade lançadora não teria deduzido corretamente essas parcelas.

O parâmetro geral de controle deve distinguir o terço constitucional de férias gozadas das férias indenizadas e do respectivo adicional constitucional. Quanto ao terço constitucional de férias gozadas, prevalece a orientação vinculante firmada no Tema 985 do STF, segundo a qual é constitucional a incidência de contribuição previdenciária sobre valores pagos pelo empregador a título de terço constitucional de férias gozadas, por se tratar de verba de natureza remuneratória e habitual. O Tema 479 do STJ, anteriormente relacionado à matéria, foi cancelado. Assim, não há fundamento para excluir da base de cálculo o terço constitucional relativo a férias gozadas.

Diversamente, quanto ao adicional de férias relativo às férias indenizadas, a orientação aplicável é a não incidência, nos termos do Tema 737 do STJ, em razão de expressa previsão legal. Essa conclusão se harmoniza com o art. 28, § 9º, d, da Lei nº 8.212/1991, que exclui do salário de contribuição as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive a dobra de férias prevista no art. 137 da CLT.

No caso concreto, o recurso apresenta demonstrativos com várias rubricas relacionadas a férias, mas nem sempre distingue, com a precisão necessária, o terço constitucional de férias gozadas, que permanece tributável, das férias indenizadas e do respectivo adicional constitucional, que não integram o salário de contribuição. Como exemplos, a parte-recorrente aponta competências com exclusões sob as rubricas “1/3 férias”, “adicional férias”, “férias indenizadas” e “férias proporcionais”, em confronto com as bases adotadas pela fiscalização. Essa forma de apresentação não autoriza a exclusão **global** de todas as parcelas de férias, pois a orientação vinculante impõe tratamento jurídico diverso conforme a natureza da rubrica.

Diante disso, rejeito o pedido de exclusão do terço constitucional de férias gozadas da base de cálculo das contribuições previdenciárias e de terceiros, por força do Tema 985 do STF. Por outro lado, dou provimento parcial ao recurso para determinar a exclusão dos valores pagos a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, nos termos do art. 28, § 9º, d, da Lei nº 8.212/1991 e do Tema 737 do STJ.

Diante do exposto, acolho parcialmente o argumento.

1.3.3 SALÁRIO-MATERNIDADE E PRIMEIROS 15 DIAS DE AFASTAMENTO POR MOTIVO DE DOENÇA

O acórdão recorrido manteve a exigência naquilo em que não reconheceu, de forma concreta, a exclusão de rubricas da base de cálculo das contribuições previdenciárias e de terceiros. Pelas razões recursais, a parte-recorrente afirma que o lançamento teria incluído valores que não deveriam compor a base tributável, mencionando, entre outros, salário-maternidade e dias de afastamento, e apresentando demonstrativos em que constam colunas ou rubricas relacionadas a essas parcelas.

Nesse particular, a parte-recorrente sustenta que determinadas rubricas constantes da folha foram indevidamente consideradas pela autoridade lançadora, pois não integrariam a base de cálculo das contribuições. Quanto ao salário-maternidade, o recurso faz menções pontuais, inclusive em demonstrativo que contém coluna “sal. Mat.” em algumas competências, como 02/2016, 03/2016, 04/2016, 05/2016, 06/2016, 08/2016, 09/2016, 10/2016, 11/2016, 12/2016, 02/2017, 03/2017 e 04/2017. Quanto aos primeiros 15 dias de afastamento por motivo de doença, a parte-recorrente menciona, em seus demonstrativos, rubricas como “dias afastamento” e “afastamento”, sustentando que a autoridade lançadora não teria promovido as deduções correspondentes.

O parâmetro geral de controle, segundo a orientação vinculante aplicável, distingue as duas verbas. O salário-maternidade não sofre incidência da contribuição previdenciária patronal, conforme o Tema 72 do STF, tendo sido cancelado o Tema 739 do STJ. Já os primeiros 15 dias de afastamento por motivo de doença também não sofrem incidência, conforme o Tema 738 do STJ, por não possuírem natureza remuneratória e não se enquadrarem na hipótese de incidência da exação. Essas orientações afastam a incidência sobre tais parcelas quando elas estiverem efetivamente identificadas e incluídas na base de cálculo lançada.

No caso concreto, entretanto, o provimento deve observar os limites da prova e da individualização feita nos autos. A parte-recorrente apontou rubricas e competências em demonstrativos, mas a simples presença de coluna ou lançamento em planilha não autoriza, por si só, o abatimento global, sem que se confirme que os valores foram efetivamente incluídos na base fiscalizada e correspondem às verbas juridicamente excluídas. Assim, quanto ao salário-maternidade, deve ser determinada a exclusão apenas dos valores comprovadamente incluídos na base de cálculo da contribuição patronal, observadas as competências indicadas nos demonstrativos. Quanto aos primeiros 15 dias de afastamento por motivo de doença, também deve ser determinada a exclusão apenas dos valores efetivamente identificados como tal e comprovadamente considerados pela autoridade lançadora na base tributável.

Diante disso, dou provimento parcial ao recurso para afastar a incidência da contribuição previdenciária patronal sobre salário-maternidade, nos termos do Tema 72 do STF, e para afastar a incidência sobre os valores relativos aos primeiros 15 dias de afastamento por motivo de doença, nos termos do Tema 738 do STJ, desde que tais valores estejam efetivamente comprovados e tenham sido incluídos na base de cálculo lançada. A recomposição do crédito deverá ser feita pela unidade de origem, limitada às rubricas e competências demonstradas nos autos, sem exclusão automática de parcelas diversas indicadas nos mesmos demonstrativos.

Diante do exposto, acolho parcialmente o argumento.

1.3.4 CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS SOBRE PARCELAS SEM NATUREZA SALARIAL (EXTENSÃO POR ÍNDICE COMUM DE BASE DE CÁLCULO)

O acórdão recorrido manteve a exigência das contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundos, incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados, na extensão em que não reconheceu a exclusão das rubricas indicadas pela parte-recorrente. Conforme a síntese do lançamento constante das razões, a autuação compreende contribuições ao FNDE, Incra, SESC e SEBRAE, incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados, além das contribuições previdenciárias patronais e RAT.

Nesse ponto, a parte-recorrente sustenta que as contribuições de terceiros devem seguir a mesma base remuneratória e, por isso, não poderiam incidir sobre parcelas que não possuam natureza salarial. O recurso invoca essa racionalidade especialmente ao tratar do aviso

prévio indenizado, do respectivo décimo terceiro proporcional, das férias indenizadas e do adicional constitucional correspondente, afirmando que tais verbas não remuneram trabalho e, portanto, também não devem integrar a base das contribuições de terceiros. Em trecho de precedente transcrito nas razões, a parte-recorrente registra que a base de cálculo das contribuições SAT, INCRA, SENAC, SESC, SEBRAE e FNDE é a folha de salários, de modo que não incidem sobre parcelas sem natureza salarial.

O parâmetro geral de controle, tal como delimitado pelo recurso, é a vinculação das contribuições destinadas a terceiros à folha de salários ou à remuneração dos segurados empregados. Assim, quando determinada parcela não possui natureza salarial e é excluída da base das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração, a mesma razão jurídica pode afastar sua inclusão na base das contribuições de terceiros, desde que a exação específica tenha a mesma materialidade remuneratória e desde que o valor esteja efetivamente incluído na base fiscalizada.

No caso concreto, a aplicação dessa racionalidade deve ser feita de modo dependente do exame das rubricas específicas. Não cabe exclusão global das contribuições de terceiros com base na simples alegação de que a autoridade lançadora utilizou valores de GFIP, nem com base em demonstrativos que agregam parcelas de naturezas diversas.

Contudo, uma vez reconhecida a não incidência sobre aviso prévio indenizado, décimo terceiro proporcional ao aviso prévio indenizado, férias indenizadas, respectivo adicional constitucional, salário-maternidade, na extensão da contribuição patronal, e primeiros 15 dias de afastamento por motivo de doença, a recomposição do crédito deve observar, também, a retirada dessas mesmas parcelas da base das contribuições de terceiros, quando a base lançada as tenha incluído e quando a contribuição específica tenha incidido sobre folha ou remuneração.

Por outro lado, deve permanecer a exigência das contribuições de terceiros sobre o terço constitucional de férias gozadas, pois, segundo a orientação vinculante do Tema 985 do STF, essa verba possui natureza remuneratória e habitual.

Também não devem ser excluídas, por este fundamento, parcelas diversas indicadas nos demonstrativos, como arredondamento, créditos de salário, complementos salariais, descontos de faltas, descontos de atrasos, faltas integrais ou outras rubricas cuja natureza não tenha sido juridicamente delimitada e comprovada como estranha à base das contribuições.

Assim, dou provimento parcial ao recurso para determinar que as rubricas reconhecidas como não integrantes da base remuneratória sejam excluídas também da base das contribuições destinadas a terceiros, quando comprovadamente incluídas no lançamento e quando vinculadas à mesma base de folha ou remuneração. Mantenho, contudo, a incidência das contribuições de terceiros sobre o terço constitucional de férias gozadas e sobre as demais parcelas não especificamente comprovadas como excluídas da hipótese de incidência.

Diante do exposto, acolho parcialmente o argumento.

1.3.5 AGRAVAMENTO DA MULTA PREVISTO NO § 2º DO ART. 44 DA LEI Nº 9.430/1996

O acórdão recorrido manteve o agravamento da multa, partindo da constatação de que a parte-recorrente não apresentou esclarecimentos e documentos regularmente solicitados no curso do procedimento fiscal. A decisão recorrida, conforme a síntese do lançamento e das razões recursais, preservou a majoração de 50% aplicada pela autoridade lançadora em razão do não atendimento às intimações, além de manter a compreensão de que a conduta da parte-recorrente prejudicou ou retardou os trabalhos fiscais.

De sua parte, a parte-recorrente sustenta que o agravamento da multa não seria cabível porque os esclarecimentos solicitados não eram necessários nem pertinentes à ação fiscal. Afirma que, desde o início do procedimento, a autoridade lançadora já possuía acesso aos valores informados em GFIP, e que a constituição do crédito tributário teria se dado inteira e exclusivamente sobre esses valores. O recurso transcreve o item 13 do Relatório Fiscal, no qual se registrou que, de 01/2015 a 04/2017, as bases de cálculo das contribuições lançadas correspondiam às verbas salariais pagas a funcionários e aos valores de pró-labore pagos às sócias, todos declarados em GFIP de código de recolhimento “115”. A parte-recorrente invoca precedentes do CARF para afirmar que o não fornecimento de dados já disponíveis à fiscalização não enseja agravamento da multa.

O parâmetro geral de controle é o art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/1996, segundo o qual os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º do mesmo artigo são aumentados de metade nos casos de não atendimento, pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos ou apresentar arquivos ou sistemas. A incidência do agravamento pressupõe, portanto, intimação válida, não atendimento no prazo e pertinência da providência solicitada para a fiscalização, pois a majoração tem natureza sancionatória e se justifica pela conduta que dificulta ou retarda a ação fiscal.

No caso concreto, há elemento favorável à tese recursal, mas ele não é, sozinho, suficiente para afastar automaticamente o agravamento. O item 13 do Relatório Fiscal, transcrito no recurso, realmente indica que as bases de cálculo lançadas foram extraídas de valores declarados em GFIP. Contudo, o próprio lançamento, também sintetizado nas razões recursais, não se limitou a copiar valores declarados. A autoridade lançadora examinou o enquadramento indevido no Simples Nacional nas competências 01/2017 e 02/2017, o índice FAP informado nas competências 03/2017 e 04/2017, o código de Outras Entidades informado como “0000” em vez de “0099”, e a distribuição de lucro de R\$ 30.000,00 em 09/2017, considerada remuneração de contribuinte individual por ausência de reservas de lucros e apuração de prejuízos. Esses elementos mostram que a fiscalização envolvia esclarecimentos sobre fatos, enquadramentos e documentos contábeis, não apenas a leitura aritmética das GFIP.

Além disso, as razões recursais não individualizam quais intimações foram descumpridas, quais documentos ou esclarecimentos foram solicitados, nem demonstram, de

forma concreta, que cada uma das solicitações era inútil ou redundante em relação às GFIP. A afirmação geral de que a base de cálculo foi apurada a partir das GFIP não elimina, por si, a relevância de documentos contábeis, esclarecimentos sobre enquadramento tributário, FAP, código de terceiros ou natureza de pagamentos feitos a sócios. Em matéria sancionatória, o agravamento deve ser controlado com rigor, mas a parte-recorrente não comprovou, no recurso, que as intimações descumpridas eram desnecessárias à fiscalização.

Diante disso, rejeito o pedido de afastamento do agravamento da multa com base na alegação genérica de que a autoridade lançadora já possuía as GFIP. A circunstância de as GFIP terem servido como fonte para a apuração das bases não torna irrelevantes, no caso concreto, as intimações destinadas à elucidação dos demais elementos do lançamento. Mantém-se, portanto, o agravamento previsto no art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/1996, sem prejuízo do exame separado da qualificação da multa e do percentual final aplicado.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

1.3.6 AUSÊNCIA DE JUSTIFICATIVA AUTÔNOMA PARA O AGRAVAMENTO DA MULTA E SÚMULA CARF Nº 96

O acórdão recorrido manteve o agravamento da multa aplicado pela autoridade lançadora, com fundamento na falta de colaboração da parte-recorrente no atendimento das solicitações e esclarecimentos formulados no curso da fiscalização. A decisão recorrida, conforme se extrai da própria síntese do lançamento e do recurso voluntário, considerou justificada a majoração diante da não apresentação de documentos e esclarecimentos regularmente solicitados.

Por outro lado, a parte-recorrente sustenta que não houve justificativa autônoma para o agravamento, porque a ausência de prestação de eventuais informações não teria causado prejuízo ao lançamento do crédito tributário. Afirma que a autoridade lançadora já se utilizou das informações constantes das GFIP, razão pela qual a falta de apresentação de informações não poderia, isoladamente, justificar a majoração da multa de ofício. A parte-recorrente invoca a Súmula CARF nº 96, segundo a qual 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.

O parâmetro geral de controle é o art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/1996, que autoriza o aumento de metade das multas previstas no inciso I do caput e no § 1º do mesmo artigo quando o sujeito passivo, no prazo marcado, não atende à intimação para prestar esclarecimentos ou apresentar arquivos ou sistemas. A Súmula CARF nº 96, por sua vez, possui campo próprio de aplicação, 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. A orientação sumular, portanto, impede a duplicação sancionatória fundada exclusivamente na

mesma omissão que levou ao arbitramento, mas não afasta, em abstrato, o agravamento quando houver intimação não atendida e prejuízo ou embaraço à ação fiscal.

No caso concreto, a parte-recorrente não demonstra que a situação dos autos se subsuma ao enunciado da Súmula CARF nº 96. O recurso não indica que tenha havido arbitramento dos lucros motivado pela falta de apresentação de livros e documentos da escrituração. Ao contrário, a própria linha argumentativa da parte-recorrente é a de que o lançamento foi constituído a partir das GFIP, especialmente com base no item 13 do Relatório Fiscal, que menciona valores declarados em GFIP de código de recolhimento “115”. Assim, a hipótese descrita pela súmula, omissão que motivou arbitramento dos lucros, não coincide com o suporte fático exposto nas razões recursais.

Além disso, como já examinado no tópico anterior, o lançamento descrito no recurso envolveu elementos que extrapolam a mera leitura da GFIP, como o enquadramento indevido no Simples Nacional nas competências 01/2017 e 02/2017, o índice FAP aplicável em 2017, o código de Outras Entidades informado nas competências 03/2017 e 04/2017, e a qualificação de distribuição de lucro em 09/2017 como remuneração de contribuinte individual, em razão da ausência de reservas de lucros e da existência de prejuízos. Esses elementos indicam que as solicitações fiscais poderiam ter pertinência para a elucidação dos fatos fiscalizados.

Dessa forma, rejeito a aplicação da Súmula CARF nº 96 como fundamento para afastar o agravamento da multa. A parte-recorrente não demonstrou que a omissão imputada tenha motivado arbitramento dos lucros, nem que a majoração tenha se apoiado apenas na falta formal de apresentação de livros ou documentos sem relação com a fiscalização. Mantém-se, portanto, o agravamento da multa por este fundamento, preservado o exame próprio da qualificação da penalidade.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

1.3.7 QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO E REDUÇÃO DO PERCENTUAL POR RETROATIVIDADE BENIGNA

O acórdão recorrido manteve a multa qualificada aplicada pela autoridade lançadora. Conforme a síntese do lançamento constante do recurso voluntário, a qualificação decorreu da constatação de prática contumaz de envio de GFIP com informações consideradas flagrante e sabidamente destoantes da realidade, com fundamento no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996. A decisão recorrida, portanto, preservou a compreensão de que os elementos indicados pela fiscalização justificavam a majoração da multa de ofício.

De sua parte, a parte-recorrente não desenvolve, nas razões recursais, impugnação autônoma e específica contra os fatos que teriam caracterizado dolo, fraude, sonegação ou conluio para fins de qualificação da multa. O recurso concentra sua insurgência na ausência de indicação adequada da penalidade, no agravamento previsto no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 e no caráter confiscatório da multa total de 225%. Ao decompor a penalidade, a parte-

recorrente reconhece que a multa inicialmente aplicada seria de 75%, duplicada para 150% com base no § 1º do art. 44, e depois acrescida de metade até alcançar 225%, mas não enfrenta, de modo analítico, os fatos descritos pela autoridade lançadora como fundamento da qualificação.

O parâmetro geral de controle da multa qualificada está no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, na redação aplicável ao lançamento, que previa a elevação da multa de ofício nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. A aplicação dessa penalidade pressupõe a presença de conduta qualificada, como sonegação, fraude ou conluio, demonstrada a partir de elementos concretos do caso. Supervenientemente, porém, o art. 8º da Lei nº 14.689/2023 alterou a disciplina da multa qualificada, reduzindo o percentual aplicável, em regra, de 150% para 100%, ressalvadas as hipóteses legalmente previstas de reincidência. Por se tratar de cominação legal menos severa, incide o art. 106, II, c, do CTN, que autoriza a aplicação retroativa da lei mais benigna aos atos não definitivamente julgados.

No caso concreto, o recurso informa que a autoridade lançadora fundamentou a qualificação na prática contumaz de envio de GFIP com informações “flagrante e sabidamente destoantes da realidade”. Também descreve que a empresa informou erroneamente enquadramento no Simples Nacional nas competências 01/2017 e 02/2017, embora tivesse sido excluída do regime pelo Ato Declaratório Executivo DRF/CTA nº 372, de 25/08/2010, com efeitos retroativos a 01/07/2007; que, nas competências 03/2017 e 04/2017, informou FAP de 0,50, quando o índice correto seria 1,1223; e que, nessas mesmas competências, informou código de Outras Entidades “0000”, embora o código correto fosse “0099”, deixando de calcular e declarar as contribuições correspondentes. Esses elementos foram apresentados como fundamentos do lançamento, e a parte-recorrente não os enfrentou especificamente para demonstrar ausência de dolo, inexistência de reiteração, erro escusável ou inadequação típica aos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Assim, mantém-se a qualificação da multa, por subsistirem os fundamentos fáticos indicados pela autoridade lançadora e não especificamente infirmados pela parte-recorrente.

Contudo, em razão da alteração promovida pelo art. 8º da Lei nº 14.689/2023 e da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, c, do CTN, reduziu a razão da multa qualificada de 150% para 100%, salvo se a unidade de origem identificar hipótese legal específica que autorize percentual superior, nos estritos termos da legislação superveniente. As demais repercussões, inclusive eventual agravamento mantido e recálculo sobre o crédito remanescente após as exclusões de base acolhidas, deverão ser apuradas pela unidade de origem.

1.3.8 SÍNTESE

Dar-se-á provimento parcial ao recurso para excluir das bases de cálculo, quando comprovadamente incluídos no lançamento, os valores pagos a título de aviso prévio indenizado, décimo terceiro proporcional ao aviso prévio indenizado, férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, salário-maternidade, no limite da contribuição previdenciária patronal, e primeiros 15 dias de afastamento por motivo de doença, com reflexo nas contribuições destinadas a

terceiros quando incidentes sobre a mesma base remuneratória, bem como para reduzir a multa qualificada de 150% para 100%, por aplicação retroativa do art. 8º da Lei nº 14.689/2023, nos termos do art. 106, II, c, do CTN, determinando-se a recomposição do crédito e das penalidades pela unidade de origem.

2 RECURSOS VOLUNTÁRIOS DAS RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIAS

As matérias comuns ao recurso voluntário do Colégio, relativas à validade do lançamento, às bases de cálculo, às exclusões de rubricas, à multa qualificada, ao agravamento da multa e à alegação de caráter confiscatório da penalidade, já foram examinadas nos tópicos próprios deste voto e devem ser aqui tomadas por remissão, aplicando-se às responsáveis solidárias o mesmo resultado conferido ao recurso da pessoa jurídica contribuinte, inclusive quanto ao provimento parcial para recomposição do crédito e redução da multa qualificada.

No que lhes é próprio, os recursos das responsáveis solidárias não apresentam argumento autônomo dirigido ao afastamento da responsabilidade solidária. Não há, nas razões recursais, impugnação específica aos pressupostos do art. 135, III, do CTN, nem demonstração de ausência de ato com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto, inexistência de nexo causal ou ausência de atuação gerencial. A insurgência limita-se à admissibilidade do recurso e à reprodução das razões da pessoa jurídica contribuinte quanto ao crédito tributário.

O parâmetro de controle, portanto, é o efeito objetivo da alteração do crédito principal sobre os corresponsáveis. Como a responsabilidade solidária acompanha a exigência tributária na extensão em que constituída, a recomposição do crédito e das penalidades aproveita às responsáveis no mesmo limite em que aproveita à contribuinte principal. Contudo, ausente impugnação autônoma contra os fundamentos da imputação pessoal de responsabilidade, não há matéria devolvida que autorize o afastamento da sujeição passiva solidária.

Desse modo, conheço dos recursos voluntários das responsáveis solidárias na parte em que devolvem a discussão relativa ao crédito tributário e, por remissão aos fundamentos já expostos no exame do recurso do Colégio, dou-lhes provimento parcial na mesma extensão, para que a recomposição do crédito principal, a exclusão das rubricas reconhecidas como não tributáveis e a redução da multa qualificada também lhes aproveitem. Mantém-se, no mais, a responsabilidade solidária, por ausência de argumento recursal autônomo dirigido à sua desconstituição.

3 DISPOSITIVO

Ante o exposto, CONHEÇO PARCIALMENTE dos recursos voluntários, com exceção das alegações de inconstitucionalidade, REJEITO as preliminares e, no mérito, DOU-LHES PARCIAL PROVIMENTO para: (i) excluir das bases de cálculo, quando comprovadamente incluídos no lançamento, os valores pagos a título de aviso prévio indenizado, décimo terceiro proporcional ao

aviso prévio indenizado, férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, salário-maternidade, no limite da contribuição previdenciária patronal, e primeiros 15 dias de afastamento por motivo de doença, com reflexo nas contribuições destinadas a terceiros quando incidentes sobre a mesma base remuneratória; (ii) reduzir a multa qualificada de para 150%, por aplicação retroativa do art. 8º da Lei nº 14.689/2023, nos termos do art. 106, II, c, do CTN; e (iii) determinar a recomposição do crédito tributário e das penalidades pela unidade de origem, mantidos, no mais, o lançamento, o agravamento da multa e a responsabilidade solidária.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino