



PROCESSO	12448.728535/2013-00
ACÓRDÃO	2401-012.478 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	2 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Considera-se não impugnada a parte do lançamento que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte.

Matéria não discutida na peça impugnatória é atingida pela preclusão, não mais podendo ser debatida na fase recursal.

DECADÊNCIA.

O direito da fazenda pública constituir o crédito tributário da contribuição previdenciária extingue-se com o decurso do prazo decadencial previsto no CTN.

Na hipótese de lançamento de ofício de crédito tributário que o sujeito passivo não tenha antecipado o pagamento, aplica-se o disposto no CTN, art. 173, I.

Caso tenha havido antecipação do pagamento, aplica-se o disposto no CTN, art. 150, § 4º, conforme súmula CARF nº 99.

SERVIDORES NÃO AMPARADOS POR RPPS. FILIAÇÃO OBRIGATÓRIA AO RGPS.

Vinculam-se compulsoriamente ao RGPS os servidores da União, Estado, Distrito Federal ou Município, incluídas suas autarquias e fundações, ocupante de emprego público.

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

Quando o lançamento não é efetuado com base em presunção legal, mas sim na efetiva apuração do tributo devido com base em documentos, é de

rigor o agravamento da multa na hipótese de falta de apresentação de documentos e esclarecimentos por parte do sujeito passivo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário, somente quanto aos argumentos de que os servidores pertencem ao RJU, multa e decadência, para, na parte conhecida, rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Miriam Denise Xavier – Relatora e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Elisa Santos Coelho Sarto, Márcio Henrique Sales Parada, Leonardo Nuñez Campos, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Miriam Denise Xavier.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração - AI, lavrado contra o contribuinte em epígrafe, relativo a lançamento de contribuições sociais para a previdência social da empresa, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados, verificadas por aferição com base em declarações DIRF e RAIS e nas listagens fornecidas pelo CPD da Universidade, contendo os valores pagos aos segurados empregados **não amparados pelo Regime Próprio de Previdência Social – RPPS**, conforme relatório fiscal de fls. 20/26. Foi aplicada multa de ofício agravada pela falta de atendimento ao solicitado nos termos de intimação.

Consta do relatório fiscal que:

No item 3.5 a fiscalização informa que foram analisados GFIPs, listagens emitidas pelo CPD da Universidade (não foram apresentadas folhas de pagamento no formato MANAD), DIRF, RAIS e telas do SIAFEM contendo lançamentos contábeis do contribuinte.

No item 5.1.1 consta que a apuração foi feita para cada segurado em separado.

No item 5.1.2 informa a fiscalização que os segurados constantes dos levantamentos não pertencem ao RPPS:

Dentre as listagens fornecidas pelo CPD, uma delas contém a relação nominal de todos os segurados sujeitos a Regime Próprio de Previdência Social. Tendo comparado os nomes constantes dessas listagens com a RAIS e com a DIRF, pode-se verificar que os segurados considerados na presente ação não são sujeitos a regime próprio.

Item 5.1.3 - Consta do anexo I as diferenças apuradas dos valores pagos a segurados empregados constantes das fichas financeiras e não declarados em GFIP. Valores incluídos no levantamento FP.

Item 5.1.4 – Foram verificados os valores pagos a segurados empregados verificados na RAIS do sujeito passivo que não constavam na listagem do CPD e tampouco em DIRF. Também não foram declarados em GFIP. No anexo II constam os empregados da matriz e no anexo IV, da filial 0002. Foram considerados como base de cálculo os valores constantes da RAIS, pois não foram apresentadas as folhas de pagamento e contabilidade. Levantamento RA.

Item 5.1.5 – Foram identificados valores pagos a segurados empregados verificados na DIRF do contribuinte, os quais não constavam na listagem do CPD e na RAIS. Também não foram declarados em GFIP. No anexo III constam os empregados da matriz e no anexo V, da filial 0002. Foram considerados como base de cálculo os valores constantes da DIRF, pois não foram apresentadas as folhas de pagamento e contabilidade. Foram considerados exclusivamente os que não possuem RPPS. Levantamento DI.

Item 5.1.6 – Valores recolhidos que constam nas GPS apresentadas foram considerados no levantamento FP.

Em impugnação apresentada, fls. 437/439, a autuada alega que os nomes apontados são de servidores estatutários, sujeitos à Lei 8.112/90, Regime Jurídico Único – RJU. Contesta a multa aplicada. Diz que o Anexo II é composto de servidores do quadro ativo permanente da IFES e o Anexo IV por pensionistas de servidores falecidos, ambos regidos pelo RJU. Já o Anexo V é formado por servidores do quadro ativo permanente lotados no Hospital Universitário Gaffrée Guinle, também regido pelo RJU. Dos 148 segurados apontados no Anexo III, 147 são servidores do quadro inativo desta IFES, regidos pelo RJU, com exceção da Senhora Perfeita Sousa Cunha, que prestou serviço referente ao transporte de um piano e "cujo recolhimentos legais foram efetuados por aquele Departamento (Anexo I). Discrimina os fatos relativos aos nomes que constam no anexo I:

a) Bolsistas Médicos Residentes - informamos que os Residentes Aline Ladeira Lavorato, Elaine Vieira e Gabriel Jogaib Vieira Caetano não constaram na GFIP de fevereiro de 2009, visto que os mesmos não possuíam o N° do NIT, sendo que Elaine Vieira e Gabriel Jogaib Vieira Caetano passaram a constar na GFIP, a partir de março/2009, após apresentarem os respectivos NITs.

Quanto a Aline Ladeira Lavorato a mesma foi contratada em 02/02/2009 e dispensada em 28/02/2009, sem que tenha entregado o N° do NIT para que pudéssemos registrá-la da GFIP.

Informo, ainda, que mesmo não tendo constado na GFIP de fev/2009, foi efetuado o recolhimento dos respectivos valores patronais, através da GPS (comprovante anexo II);

b) Professores Substitutos - esses tiveram seus contratos terminados em agosto de 2009 e os valores apontados pela RFB são referentes a Férias e 13° Salário Indenizados, portanto, sem incidência contribuição previdenciária.

Foi proferido o Acórdão 01-36.373 - 4ª Turma da DRJ/BEL, fls. 496/504, que julgou procedente em parte a impugnação. A procedência parcial deveu-se exclusão do pagamento realizado à Senhora Perfeita Sousa Cunha apurado na competência 01/2009, pois se refere a 12/2008. Não houve recurso de ofício.

Cientificada do Acórdão em 22/5/2019 (Aviso de Recebimento – AR de fl. 514), a atuada apresentou recurso voluntário em 19/6/2019, fls. 518/535, que contém, em síntese:

Alega que por ser autarquia federal existe a presunção de que todos os seus servidores pertencem ao RJU, são estatutários e estão sob o manto do RPPS, exceto terceirizados e ocupantes de cargo em comissão.

Entende que cabe à fiscalização indicar que a subsunção ao RPPS não está presente. Contudo atribuiu ao recorrente um ônus que era seu. Cita doutrina sobre ônus da prova.

Diz que há ilegalidade no lançamento por ter sido utilizada a aferição indireta. Cita doutrina e jurisprudência sobre ser excepcional o uso da aferição indireta.

Alega também ilegalidade por violação a direito de terceiros para os quais não ter sido oportunizado o direito de defesa.

Entende que o fisco deveria ter oficiado os órgãos competentes da União para obter os dados dos servidores.

Questiona a multa aplicada tecendo argumentos sobre multa qualificada e intuito de fraude. Cita súmulas CARF sobre IRPF e empreitada total, não relacionadas aos fatos apurados no lançamento em análise.

Afirma ter ocorrido a decadência do crédito ou sua prescrição.

Diz juntar aos autos a lista de todos os servidores ativos e inativos, com matrícula SIAPE, nome, cargo e data de admissão.

Pede seja considerada insubsistente a autuação e requer sejam analisadas as questões apontadas ainda que não tenham sido objeto de impugnação.

VOTO

Conselheira **Miriam Denise Xavier**, Relatora

ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário foi apresentado no prazo legal.

Da leitura da impugnação e do recurso voluntário, vê-se que a recorrente, na impugnação, apenas afirma que as pessoas listadas pela fiscalização nos anexos II a V são servidores públicos pertencentes ao RJU (ativos, inativos e pensionistas) e esclarece fatos relativos aos listados no anexo I. Também contesta genericamente, a multa aplicada.

No recurso, apresenta outros argumentos que transbordam os inicialmente apresentados e pede que sejam apreciados.

Contudo, não podem ser apreciados, na fase recursal, os argumentos trazidos no recurso, que não foram apresentados por ocasião da impugnação.

Desta forma, sendo considerada não impugnada a parte do lançamento que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte, ocorre a preclusão.

Dentre as novas alegações, apenas a arguição de decadência será apreciada por se tratar de matéria de ordem pública.

Sendo assim, o recurso voluntário é conhecido parcialmente, somente quanto aos argumentos de que os servidores pertencem ao RJU, multa e decadência.

DECADÊNCIA

Por se tratar de matéria de ordem pública, a possível decadência deve ser avaliada.

A Súmula vinculante STF nº 08, de 20/6/08, dispõe que:

São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991, que tratam da prescrição e decadência do crédito tributário.

Desta forma, aplicam-se os prazos previstos no CTN.

Nos lançamentos por homologação, para se apurar a decadência, **na hipótese de existência de pagamento parcial e inexistência de dolo, fraude ou simulação**, aplica-se a regra do CTN, art. 150, § 4º:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Por outro lado, **inexistindo pagamento parcial**, a situação **atrai a regra prevista no CTN, art. 173, I**, contando-se o termo inicial do prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; No presente caso, os fatos geradores ocorreram no período de 01/1993 a 01/1999.

No presente caso, os fatos geradores ocorreram no período de 01/2009 a 12/2009 e 13º/2009. Ciência em 10/10/2013 (AR de fl. 426).

Aplicando-se a regra do CTN, art. 173, I, para a competência mais remota lançada, 01/2009, o prazo decadência começou a fluir em 1/1/2010, extinguindo-se o direito da Fazenda Pública efetuar o lançamento em 31/12/2014. Logo, não há que se falar em decadência.

Mesmo que fosse aplicada a regra do CTN, art. 150, § 4º, para a competência mais remota lançada, 01/2009, o prazo decadência se extinguiria em 01/2014. Como a ciência ocorreu em 10/10/2013, não há decadência.

MÉRITO

Na impugnação e no recurso a autuada alega que por ser autarquia federal existe a presunção de que todos os seus servidores pertencem ao RJU e estão no RPPS, mas **demonstra entender que aí não se incluem os terceirizados e ocupantes de cargo em comissão**. Diz que cabe à fiscalização indicar que a subsunção ao RPPS não está presente.

Veja-se que **foi exatamente isso que a fiscalização fez**. Conforme relatado, foram verificadas todas as planilhas disponibilizadas pelo órgão e comparando-se os nomes para cada um dos trabalhadores, foram identificados os que **não pertenciam ao RPPS (não constavam na listagem do CPD)**, mas constavam apenas nas fichas financeiras, RAIS e DIRF, não declarados em GFIP.

Frise-se que a fiscalização ao verificar a DIRF afirma que **foram considerados exclusivamente os que não possuem RPPS**.

A documentação juntada pela fiscalização e a apresentada pela autuada foi apreciada pela DRJ. Assim consta no acórdão recorrido:

Tem-se que o epicentro do presente litígio se encontra na comprovação da filiação previdenciária dos trabalhadores que compõem as listas de servidores que lastrearam o Auto de Infração "sub examine", se filiados ao RPPS [...].

[...]

Portanto, se os servidores civis de todas esferas de governo, incluindo aí suas autarquias e fundações, ocuparem cargos efetivos e ao mesmo tempo se encontrarem amparados por Regime Próprio de Previdência Social estão, em razão disso, excluídos do RGPS.

Por outro giro, os servidores detentores de cargos comissionados (de livre nomeação e exoneração) seriam obrigatoriamente vinculados ao RGPS na condição de empregados, da mesma forma que os servidores efetivos que não são amparados por RPPS e aqueles servidores detentores de emprego público, conforme estatuído pelo art. 9º do Decreto n.º 3.048, de 6 de maio de 1999:

[...]

Aduz a Interessada que "a própria natureza jurídica da então intimada seria suficiente para os esclarecimentos da questão", no entanto, a insuficiência desse argumento é demonstrado pela própria legislação citada anteriormente, que vincula ao RGPS, por exemplo, servidores públicos celetistas, chamados de empregados públicos, servidores ocupantes, exclusivamente, de cargo em comissão declarado em lei de livre nomeação e exoneração. Diante dessa diversidade, **só provas hábeis e idôneas poderão, eventualmente, retirar da lista que serviu de base para o presente Auto de Infração, servidores comprovadamente pertencentes a RPPS, ainda mais quando o lançamento tributário foi confeccionado com informações fornecidas pela própria Interessada.** (grifo nosso)

Afirma a Impugnante que todos os empregados relacionados nos Anexos II, III, IV e V do Auto de Infração, estão sujeitos à Lei 8.112/90, Regime Jurídico Único - RJU.

[...]

Ao cotejar as tabelas carregadas pela Impugnante com as produzidas pelo Setor Fiscal, por exemplo, fls. 28 e segs e 449 e ss, verifica-se que o elemento novo seria a coluna Matrícula SIAPE nas tabelas apresentadas pela Interessada. Não resta dúvida de que é um indício de prova, entretanto, não conclusivo. (grifo nosso)

[...]

Portanto, será mantido essas partes do lançamento tributário por insuficiência de prova, em outras palavras, **a simples existência de tabelas confeccionadas pela Impugnante com a matrícula SIAPE, com visto na citação anterior, não é suficiente para afirmar que todos ou até mesmo quais são os segurados vinculados ao RPPS.** No vertente caso, é da Impugnante o ônus probatório para desconstituir o lançamento tributário em tela, na medida em que a Interessada

optou por não entregar todos os documentos solicitados, fls. 95/131 e item 3 (três) do Relatório Fiscal, ao mesmo tempo **o lançamento foi realizado com base em informações produzidas pela própria impugnante, como DIRF, RAIS e listagem fornecida pelo CPD da Impugnante.** (grifo nosso)

[...]

No que diz respeito aos médicos residentes Aline Ladeira Lavorato, Elaine Vieira e Gabriel Jogaib Vieira Caetano, Anexo I, **a Interessada reconhece** que esses contribuintes não constaram na GFIP de fevereiro de 2009 e justifica: "visto que os mesmos não possuíam o N° do NIT". Para fazer prova do pagamento da Contribuição Previdenciária, mesmo sem declaração em GFIP a Impugnante carrega aos autos uma planilha com o nome desses residentes e uma cópia de tela SIAFI, fl. 450, com o recolhimento de Contribuição sobre o total da planilha, fl. 446. Considerando os valores totais se tem indícios de regularidade, mas que não podem ser tomados como conclusivos, pois se trata apenas de uma planilha, situação diferente seria se constasse em GFIP ou se a planilha estivesse lastreada por outros documentos. Não se pode olvidar que a Interessada não entregou todos os documentos solicitados por ocasião da ação fiscal, em razão dessa opção de não cumprir o dever de colaboração com a Administração Fazendária Federal atraiu o ônus probatório, no caso em tela não conseguiu se desincumbir desse ônus, em razão disso, mantém-se, por insuficiência de prova, essa parte do lançamento tributário. (grifo nosso)

Como se vê, a DRJ fez o cotejo entre as tabelas carregadas pela fiscalização e as apresentadas pela interessada, não encontrando elemento novo que determinasse a retificação do lançamento.

Ressaltou a DRJ que a informação da matrícula SIAPE (que pode ser fornecida tanto a pessoas do RJU como aos regidos pela CLT) não é elemento suficiente para afastar o lançamento. Mas nem assim a autuada diligenciou no sentido de instruir o processo com elementos que comprovassem que os trabalhadores indicados pela fiscalização, com base de planilhas fornecidas pela própria interessada, pertenciam ao RPPS.

A declaração dada pelo Diretor do Departamento de Recursos Humanos, fl. 439, sem a apresentação das folhas de pagamento, termos de posse ou outros documentos capazes de infirmar o lançamento, não é suficiente.

Acrescente-se que uma vez efetuado o lançamento com base em planilhas apresentadas pelo próprio contribuinte, o ônus probatório para afastá-lo é do contribuinte, sendo incabível o argumento de que a fiscalização teria que buscar em outros órgãos as informações que deveriam e poderiam ser prestadas pelo próprio sujeito passivo.

A recorrente diz juntar aos autos a lista de todos os servidores ativos e inativos, com matrícula SIAPE, nome, cargo e data de admissão. Contudo, **nenhum documento foi apresentado com o recurso.**

Identificados os trabalhadores que prestaram serviços à autuada e que não pertencem ao RPPS, o lançamento foi realizado com base no que determina a Lei 8.212/91 e o Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99.

A Lei 8.212/91, dispõe que:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

[...]

g) o servidor público ocupante de cargo em comissão, sem vínculo efetivo com a União, Autarquias, inclusive em regime especial, e Fundações Públicas Federais;

O Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, determina:

Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

[...]

m) o servidor da União, Estado, Distrito Federal ou Município, incluídas suas autarquias e fundações, ocupante de emprego público;

Vê-se, portanto, que se os empregados públicos são, obrigatoriamente, vinculados ao RGPS, são devidas as contribuições para este regime.

Conforme leciona Fabiana Del Padre Tomé (TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no direito tributário: de acordo com o código de processo civil de 2015. 4. Ed. Rev. Atual. São Paulo: Noeses, 2016. p. 405.) “[...] provar algo não significa simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar, fazendo-o com o animus de convencimento”.

MULTA AGRAVADA

A recorrente questiona genericamente a multa aplicada e apresenta argumentos sobre **multa qualificada e intuito de fraude**, o que não é o caso dos autos.

A multa aplicada foi agravada por falta de atendimento reiterado aos termos de intimação, conforme já esclarecido no acórdão recorrido:

Ao compulsar os autos se constata que não foram entregues todos os documentos solicitados no Termo de Início de Procedimento Fiscal, fls. 95 e 116, no Termo de Intimação Fiscal nº 1, fl. 98, Termo de Intimação Fiscal nº 2, fl. 100, Termo de Reintimação Fiscal nº 0001, fl. 118, Termo de Reintimação Fiscal nº 0002, fl. 120, Termo de Reintimação Fiscal nº 0003 fl. 123, Termo de Reintimação

Fiscal nº 0004, fl. 126, Termo de Reintimação Fiscal nº 0005, fl. 129, todos devidamente cientificados. Tampouco a Impugnante apresentou provas sobre a entrega, no prazo marcado pelas intimações e reintimações, de todos os documentos contidos nos sucessivos termos de intimação e reintimação fiscais. Torna-se claro que a Interessada não cumpriu com o dever básico de colaboração, tem-se, portanto, que a situação da Interessada se subsume às normas contidas no art. 35-A da Lei 8.212/91 combinada com o art. 44, I e § 2º da Lei 9.430/96, portanto, mantém-se a multa agravada.

A Lei 9.430/96, art. 44, dispõe que:

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

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

[...]

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

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991; [...]

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

A Solução de Consulta Interna Cosit nº 7/2019, por sua vez, oferece uma interpretação específica do dispositivo que fundamenta a autuação, baseando-se no **dever de colaboração do contribuinte**, conforme segue:

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

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

“Estas obrigações, fundadas no dever de colaboração, aparecem, normalmente, como prestações de fazer, suportar ou tolerar normalmente classificadas como

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

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

[...]

7.2. Não se pode olvidar, entretanto, que o art. 136 do CTN é explícito ao afirmar que “a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”, apesar de ser razoável a existência de algum temperamento a depender da multa a ser aplicada em determinado caso concreto.

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

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

7.5. Esse é o norte teórico que será seguido.

Regra-matriz da multa agravada

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

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

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

8.3. No aspecto quantitativo, a base de cálculo é a multa de ofício de que trata o inciso I do mesmo art. 44, qual seja, "75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata" (podendo incidir inclusive quando da qualificação pelo § 1º do mesmo dispositivo). A sua configuração demanda a existência de lançamento de ofício de um crédito tributário, por auto de infração ou notificação de lançamento, com o valor do tributo não pago e a respectiva multa de ofício.

[...]

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

Sendo assim, diante do não atendimento às várias intimações para apresentação de esclarecimentos e documentos, correto o procedimento fiscal que aplicou a multa agravada, nos termos da Lei 9.430/96, artigo 44, § 2º.

CONCLUSÃO

Voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário, somente quanto aos argumentos de que os servidores pertencem ao RJU, multa e decadência, para, na parte conhecida, rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Miriam Denise Xavier

