



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.721511/2015-50
ACÓRDÃO	2102-003.709 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	3 de abril de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TELSAN ENGENHARIA E SERVICOS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/10/2012

INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, sendo-lhe vedado afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. A atribuição que lhe compete é exercer controle da legalidade do ato administrativo.

MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. LIMITAÇÃO EM 20%. IMPOSSIBILIDADE.

O art. 44, I da Lei nº 9.430/96, que traz a multa de 75%, tem por escopo punir, conjuntamente, tanto o não-pagamento do tributo devido quanto a Não-apresentação de declaração ou a prestação de declaração inexata. O limite de 20% (vinte por cento), previsto no art. 61 da Lei nº 9.430/96, cinge-se às hipóteses de recolhimento em atraso, de caráter espontâneo, do tributo devido, inaplicável, portanto, às hipóteses de lançamento de ofício.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. PROCEDIMENTO AUTÔNOMO.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais conforme Súmula CARF 28.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Vanessa Kaeda Bulara de Andrade – Relatora

Assinado Digitalmente

Cleberson Alex Friess – Presidente

Participaram da reunião assíncrona os conselheiros Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Jose Marcio Bittes, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Yendis Rodrigues Costa, Cleberson Alex Friess (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração nº 51.072.477-9 lavrado em 06/03/2015 contra a empresa, ora recorrente, para constituição do crédito previdenciário destinado ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - RAT art. 22, inciso "II", alínea "b", da Lei nº 8.212/91 - CNAE FISCAL 70.20-4/00.

O valor perfaz (fls. 02/09):

Contribuição	R\$ 1.433.620,35
Juros	R\$ 497.818,77
Multa de Ofício	R\$ 1.075.215,29
Valor do Crédito Apurado	R\$ 3.006.654,41

Conforme constou no relatório fiscal de fls. 13/27, os fatos geradores são de período 01/2010 a 13/2010 e 01/2012 a 10/2012. Destaco:

“(…)

4.4- Neste presente processo de nº **15504.721.511/2015-50** composto pelo **Auto de Infração nº 51.072.477-9**, foram apuradas as diferenças de contribuições incidentes sobre todas as verbas consideradas remuneratórias pela empresa **NÃO discutidas judicialmente.**

4.5- No segundo processo de nº 15504.721.512/2015-02 composto pelo Auto de Infração nº 51.072.478-7, foram apuradas as diferenças de contribuições

incidentes sobre as verbas com liminar de exigibilidade suspensa nos termos do inciso IV do artigo 151 do CTN. Esse processo específico e respectivo Auto de Infração estão sendo constituídos com o objetivo de prevenir a decadência dos créditos discutidos judicialmente. O respectivo Auto de Infração estará sobrestado até que a decisão do processo judicial esteja transitada em julgado.

4.6- As rubricas das folhas de pagamentos, tributadas pela empresa, mas que estão sendo discutidas **judicialmente**, encontram-se detalhadas nos **Anexos I e II** integrantes deste relatório fiscal. Não constou das Folha de Pagamento da empresa, dentro do período fiscalizado, rubricas a título dos quinze primeiros dias de afastamento dos empregados decorrentes de doença e/ou acidente:

Anexo I – Aviso Prévio Indenizado e reflexos.

Anexo II – 1/3 Constitucional de Férias e reflexos.

4.7- Na apuração do presente crédito previdenciário foi criado o levantamento DR (Diferença RAT) e a apuração dos valores originários devidos foi elaborado o Anexo III contendo por competência:

- Base de Cálculo declarada em GFIP (Remuneração dos Empregados)
- Deduções das verbas a título de Aviso Prévio Indenizado e reflexos detalhados nos Anexos I
- Deduções das verbas a título de 1/3 constitucional de férias e reflexos detalhados no Anexo II
- RAT Declarado em GFIP
- FAP Declarado em GFIP
- RAT Ajustado Declarado em GFIP
- Valor Devido RAT Ajustado Declarado em GFIP
- RAT Correto • FAP Correto
- FAP Ajustado Correto
- Valor Efetivamente Devido
- Diferença Levantada - DR

Ainda conforme salientado em relatório de fls. 21/22, destaco os tópicos 4.6 e 7.3, que esclarecem que, em decorrência da mesma fiscalização, houve a lavratura de dois autos de infração, sendo um objeto deste PAF e outro, tratado no PAF 15504.721.512/2015-02 composto pelo Auto de Infração nº 51.072.478-7 (com processo judicial):

“4.6- As rubricas das folhas de pagamentos, tributadas pela empresa, mas que estão sendo discutidas judicialmente, encontram-se detalhadas nos Anexos I e II integrantes deste relatório fiscal. **Não constou das Folhas de Pagamento da**

empresa, dentro do período fiscalizado, rubricas a título dos quinze primeiros dias de afastamento dos empregados decorrentes de doença e/ou acidente:

Anexo I – Aviso Prévio Indenizado e reflexos.

Anexo II – 1/3 Constitucional de Férias e reflexos.

(...)

7.3- Foram lavrados nesta auditoria fiscal, os seguintes Autos de Infração:

Processo nº	Auto de Infração nº	Descrição
15504.721.511/2015-50	51.072.477-9	Crédito Previdência rio destinado ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de Incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - RAT período 01/2010 a 13/2010 e 01/2012 a 10/2012.
15504.721.512/2015-02	51.072.478-7	Crédito Previdenciário destinado ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de Incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - RAT período 01/2010 a 12/2010 e 01/2012 a 10/2012 - Prevenção Decadencial.

(...)"

O contribuinte foi cientificado do lançamento em 09/03/2015 (fls. 3), tendo apresentado a impugnação de fls. 102/118.

O Acórdão nº 12-81.913 de fls. 184/191, julgou *parcialmente procedente* a impugnação, para dar "*provimento parcial à impugnação, para considerar devido o crédito tributário remanescente, relativo às competências não fulminadas pela decadência (03/2010 a 10/2012) no valor originário de R\$ 1.323.547,02, acrescido de juros e multa.*"

Intimado do acórdão proferido, houve juntada de recurso voluntário de fls. 198/213, trazendo as mesmas argumentações da defesa, quais sejam:

(i) *decadência em relação aos fatos geradores das competências 01/2010 e 02/2010, a teor do art. 150, § 4º do CTN, já reconhecida no acórdão recorrido;*

(ii) *inconstitucionalidade da alíquota RAT devido ao fato de a majoração ter sido realizada por ato do Poder Executivo, mediante instrumento normativo de Decreto;*

(iii) *princípio da eventualidade: não aplicação da multa de 75% com base no artigo 44 da Lei 9.430/96 por entender que "supostas infrações relacionadas a informações de fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária são regidas pelo artigo 32-A da Lei 8.212/91, e não pela norma geral de tributos federais da Lei 9.430/96.*

(iv) aplicação da multa mínima prevista no artigo 32-A, § 3º da Lei 8.212/91, ou, na remota hipótese de aplicação da multa máxima de 20% sobre o valor das contribuições sociais devidas no período fiscalizado, tais multas estariam anistiadas em razão do benefício trazido pelo artigo 49 da Lei 13.097/15;

(v) ausência de requisitos para formalização de Representação Fiscal para Fins Penais;

Juntou também documentos (fls. 214/238) e destacou o pedido, ao final, da peça recursal (fls. 214):

“(…)

7. CONCLUSÃO:

Ante a todo o exposto, requer:

- a) seja conhecida a presente Impugnação e encaminhada para o órgão de julgamento competente;
- b) seja sobrestado o julgamento da presente Impugnação, nos termos do artigo 62-A, § 10 do Regimento Interno do CARF, até o julgamento definitivo pelo Supremo Tribunal Federal do Recurso Extraordinário número 684821, cuja Repercussão Geral tem conexão direta com a tese de inconstitucionalidade apontada nesta Impugnação;
- c) seja reconhecida a inconstitucionalidade do aumento da alíquota do RAT de 1% para 2% por força do Decreto 6.957/2009, julgando insubsistente em sua totalidade o auto de infração vinculado ao processo administrativo 15504.721.511/2015-50;
- d) na remota hipótese de não reconhecimento da inconstitucionalidade da majoração da alíquota do RAT, requerida acima, requer seja afastada a aplicação da multa de 75% imputada no AI em ataque, devendo ser aplicada a multa mínima de R\$500,00 (quinhentos reais) prevista no artigo 32-A, §3º, II da Lei 8.212/91 (com a redação dada pela Lei 11.941/09);
- e) na remota hipótese de não aplicação da multa mínima requerida na alínea "d", acima, que seja a multa limitada a 20% do valor da suposta contribuição previdenciária devida, caso não julgada inconstitucional pelo STF;
- f) que seja afastada a formalização da Representação Fiscal Para Fins Penais, ante a total ausência dos elementos caracterizadores do evidente intuito de fraude;
- g) provar o alegado por todo os meios de prova em direito admitidas, em especial pela juntada de novos documentos e pela oitiva de testemunhas, caso necessário durante a instrução processual administrativa;” - destaques desta Relatora

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Vanessa Kaeda Bulara de Andrade** – Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e possui os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

Não há preliminares alegadas, razão pela qual passo diretamente a análise de mérito.

1. Inconstitucionalidade e ilegalidade do aumento do RAT por decreto

Em que pesem as alegações trazidas sobre este tema, destaco que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, sendo-lhe vedado afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, nos termos do art. 98 do RICARF. A atribuição que lhe compete, exclusivamente, é exercer controle da legalidade do ato administrativo, nos termos do art. 142, do CTN.

Ademais, a Súmula CARF nº 2 infirma tal entendimento, estando os julgadores deste Colegiado vinculados a tal aplicação:

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

A tese arguida pelo recorrente já se encontra encerrada pelo próprio STF, que julgou a temática entendendo ser pertinente o Fator Acidentário de Prevenção (FAP), previsto no art. 10 da Lei nº 10.666/2003, nos moldes do regulamento promovido pelo Decreto 3.048/99 (RPS), e com isso, atender ao princípio da legalidade tributária (art. 150, I, CRFB/88). Isso foi tratado no RE 677725, intitulado de Tema 554, com trânsito em julgado em 03/02/2023.

Dessa forma, conheço e nego provimento a tal alegação.

2.Princípio da eventualidade: a prevalência da multa prevista no artigo 32-A da Lei 8.212/91 (norma especial) em detrimento da multa de 75% do artigo 44 da Lei 9.430/96 (lei geral) /

Da remota hipótese de aplicação da multa máxima de 20% sobre o valor das contribuições sociais devidas no período fiscalizado

A recorrente pede a aplicação de multa do art.32A, ao invés da prevista na lei 9.430/96. Alega adicionalmente que, deveria ser aplicada a multa máxima de 20% sobre o valor das contribuições sociais devidas no período fiscalizado.

Com relação à aplicação do artigo 32-A da Lei 8.212/91 ao invés da lei 9.430/96, esclareço que não se trata da aplicação da primeira penalidade, posto que a lei 8.212/91 refere aos casos de autuação por “deixar de apresentar” a GFIP tempestivamente ou ainda, a apresentar com incorreções ou omissões.

O caso em tela, diferentemente, se refere a **recolhimento a menor do tributo**, este sim, objeto da multa por lançamento de ofício de 75%. Portanto, ao caso presente, correta a aplicação da multa prevista na lei 9.430/96.

Com relação à aplicação da multa máxima de multa máxima de 20% sobre o valor das contribuições sociais devidas no período fiscalizado, também não há possibilidade legal visto que imputação da multa é o percentual de 75% sobre o valor devido da contribuição. Não há previsão na lei estabelecendo um teto máximo, como alegado.

Nesse mesmo sentido, fundamentou bem o acórdão recorrido, cujo teor, destaco parcialmente (fls. 189):

Da Multa de 75%

10. Quanto à irresignação em relação à multa, o entendimento da impugnante pela aplicação do art. 32-A da lei 8.212/91 não se afigura correto, eis que a conduta praticada pelo contribuinte não foi a de mera prestação de informações inexatas ou incompletas em GFIP, **mas a falta de recolhimento de contribuições por força de declaração inexata. O contribuinte aplicou uma alíquota RAT correspondente a um risco mais leve, o que fez gerar uma contribuição menor a pagar.**

10.1. Tal comportamento ensejou a aplicação de multa de ofício, na forma do art. 44, I da Lei nº 9.430/96, que tem por escopo punir, conjuntamente, tanto o não pagamento do tributo devido quanto a não-apresentação de declaração ou a prestação de declaração inexata.

10.2. O delinear da aplicação da sistemática punitiva trazida pela Lei nº 11.491, de 2009, já foi objeto de diversos Atos normativos no âmbito da RFB, sendo o Parecer PGFN/CAT/Nº 433/2009, da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, um marco de clareza:

37. Tecidas essas considerações, é possível concluir nos seguintes termos:

1) a multa prevista no revogado art. 32, § 5º, que se refere à apresentação de declaração inexata, quando aplicada isoladamente (sem a existência de outra penalidade pecuniária pelo descumprimento da obrigação de pagar o tributo), deverá ser comparada com o art. 32 – A, inciso II, da Lei 8.212, de 1991, para fins de aferição da norma mais benéfica. Nesse caso, a norma que comina penalidade menos severa, ao que parece, é o novo dispositivo introduzido pela MP 449, de 2008.

2) quando houver a aplicação da multa prevista no revogado art. 32, § 5º, que se refere à apresentação de declaração inexata, e também da sanção

pecuniária pelo não pagamento do tributo devido no prazo de lei, estabelecida nº igualmente revogado art. 35, II, o cotejo das duas multas, em conjunto, deverá ser feito em relação à penalidade pecuniária do art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1997, que se destina a punir ambas as infrações já referidas, e que agora encontra aplicação no contexto da arrecadação das contribuições previdenciárias.

10.3. Segundo a orientação da PGFN, deve-se observar se no contexto do descumprimento de obrigações acessórias (declaração em GFIP) houve o respectivo inadimplemento da obrigação principal. Sendo assim, aplica-se a multa de ofício de 75%, punindo ambas as condutas inflacionárias.

10.4. Assim, a multa do art. 32-A caput e inciso II e § 2º, da Lei n.º 8.212, de 1991, não guarda relação de pertinência com o caso concreto em que houve concomitante falta de pagamento do RAT majorado pelo Decreto.

10.5. Outrossim, a limitação evocada pela Defesa é igualmente inaplicável, eis que referente a débitos não incluídos em lançamento fiscal, porém em atraso e espontaneamente adimplidos pelo sujeito passivo, o que não é o caso dos autos.”

– destaques desta Relatora

Dessa forma, não assiste razão a recorrente e mantenho a decisão de piso.

4. Da alegação de anistia da multa em razão do artigo 49 da Lei 13.097/15

Destaco que a lei 13.097 citada pela recorrente como fundamento da exclusão da penalidade, por institui anistia, não tem razão de prevalecer sobre o presente caso.

Explico: a lei foi **publicada** no D.O.U. de 20/01/2015; já a multa foi **lançada** em 06/03/2015 (fls. 03), dois meses após. Portanto, em sendo após a publicação da lei, afasta a aplicação da anistia citada. Reproduzo a lei:

“Lei 13.097/2015:

(...)

Da Apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP

(...)

Art. 49. Ficam **anistiadas** as multas previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, **lançadas até a publicação desta Lei**, desde que a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, tenha sido apresentada até o último dia do mês subsequente ao previsto para a entrega.

Art. 50. O disposto nos arts. 48 e 49 não implica restituição ou compensação de quantias pagas.” – destaques desta Relatora

5. Da ausência de requisitos para fraude e para formalização de Representação Fiscal para Fins Penais

Aqui também traz o recorrente argumento cujo teor já foi sumulado por este Tribunal, na Súmula 28, cuja ementa reproduzo:

Súmula CARF nº 28 O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Apenas para melhor esclarecer a ementa acima, cito parte do voto proferido por ocasião do Acórdão nº 296-00.105 apontado como um dos precedentes, que bem fundamenta os motivos da incompetência do CARF para se manifestar acerca da Representação Fiscal para Fins Penais.

“Pugna o sujeito passivo pelo cancelamento da Representação Fiscal para Fins Penais emitida, sob o argumento de que não agiu com dolo.

Sobre esse pedido tenho a afirmar que, malgrado o auditor fiscal tenha mencionado no relatório a suposta ocorrência de ilícito penal pela omissão de fatos geradores de contribuição social em GFIP, esta matéria é estranha ao lançamento tributário, portanto, à lide que ora se julga não cabendo a este órgão de julgamento administrativo enveredar por esta seara.

Cabe ao Ministério Público, órgão que detém a titularidade privativa da ação penal pública, posicionar-se sobre a procedência ou não da Representação encaminhada pelo agente tributário.” – destaques desta Relatora

Assim, afasto a alegação dada a falta de competência do CARF para tal manifestação, estando sem razão a recorrente.

Conclusão:

Pelas razões acima expostas, conheço do recurso voluntário e nego provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Vanessa Kaeda Bulara de Andrade