



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15588.720774/2021-15
ACÓRDÃO	3102-002.867 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MUNICIPIO DE ITAPEBI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019, 2020

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO CONSUMATIVA.

A arguição, em Recurso Voluntário, de matéria não levada à apreciação da instância inferior, consubstancia a preclusão consumativa e o seu conhecimento, pela segunda instância, caracteriza supressão de instância. Portanto, as matérias não levadas à apreciação da DRJ não devem ser conhecidas pelo CARF.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019, 2020

MULTA QUALIFICADA DE 150%. REINCIDÊNCIA.

Cabe a multa de ofício qualificada de 150% quando comprovadas nos autos a sonegação e a reincidência do sujeito passivo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso, e, no mérito, por voto de qualidade, negar provimento. Vencidos os conselheiros Joana Maria de Oliveira Guimarães, Karoline Marchiori de Assis e Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues que davam provimento parcial ao recurso. O conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues apresentou declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Fábio Kirzner Ejchel – Relator

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Fabio Kirzner Ejchel, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Jorge Luis Cabral, Karoline Marchiori de Assis, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Pedro Sousa Bispo (Presidente)

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos, transcrevo trechos do acórdão recorrido:

Trata-se de lançamento de contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público-Pasep, referentes aos anos de 2017 a 2020, conforme a Lei nº 9.715, de 25/11/98, devidas pelas pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das Receitas Correntes Arrecadadas, Receitas de Transferências Correntes Recebidas e Receitas de Transferências de Capital Recebidas, no valor de R\$ 2.552.264,23.

Tudo, conforme informações detalhadas no Relatório Fiscal do Auto de Infração de fls. 63/76.

IMPUGNAÇÃO

Cientificada, a autuada apresentou sua Impugnação, fls. 673/684, asseverando, em apertada síntese, que:

- 1 – O lançamento é ilegítimo e nulo por inexistir justa causa para a lavratura dos Autos de Infração. Não se verifica conduta ilícita.
- 2 – Não foram observados os princípios da legalidade, da moralidade e da eficiência.
- 3 – A multa de ofício aplicada tem caráter confiscatório, dobrando o valor do débito, que foi apurado após declaração efetuada pelo Município, não havendo respaldo no artigo 44 da Lei nº 9.430/96.
- 4 – A aplicação da multa qualificada não é decorrência automática da comprovação de um fato. Não existe possibilidade de um auditor avaliar a conduta criminal de pessoa de direito público. Há que se formar convicção sobre a existência de dolo específico dos tipos penais de sonegação.

Ao final, requer:

Seja comprovada a condição de ilegitimidade da autuação, através da qual o Autuante pretende recolher tributos sem o fato gerador que justifique seu nascedouro, pelo que REQUER A NULIDADE DO LANÇAMENTO DE DÉBITO E A TOTAL IMPROCEDÊNCIA DA AÇÃO FISCAL, por ser medida de Direito e de Justiça.

Sucessivamente, A EXCLUSÃO DA MULTA DE OFÍCIO, pela disparidade entre o valor fixado e a conduta atribuída ao Município de Itapebi/BA.

A ANULAÇÃO DA QUALIFICADORA POR ILEGALIDADE E AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA, na melhor interpretação das limitações do Art. 44 da Lei Nº 9.430/96, em considerando a hipótese descabida de continuidade do presente procedimento.

A impugnação foi analisada e julgada improcedente, por unanimidade de votos, pela 11ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 01 (DRJ/01) conforme acórdão 101-015.659, cuja ementa está transcrita abaixo:

PROCESSO 15588.720774/2021-15

ACÓRDÃO 101-015.659 – 11ª TURMA/DRJ01

SESSÃO DE 15 de julho de 2022

INTERESSADO MUNICIPIO DE ITAPEBI

CNPJ/CPF 13.634.993/0001-03

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2020

Nulidade do Lançamento. Inocorrência.

Presentes os requisitos legais da notificação e inexistindo ato lavrado por pessoa incompetente ou proferido com preterição ao direito de defesa, descabida a arguição de nulidade do feito.

Multa Aplicada. Caráter confiscatório e desproporcional.

A aplicação da multa de ofício decorre de dispositivo legal vigente, sendo defeso ao órgão de julgamento administrativo analisar a sua constitucionalidade, matéria da competência exclusiva do Poder Judiciário.

Multa de Ofício.

Ocorrida a infração, correta a aplicação da multa de ofício estabelecida em Lei.

Jurisprudências. Não observância

Somente devem ser observados os entendimentos jurisprudenciais para os quais a lei atribua eficácia normativa.

O contribuinte foi cientificado da decisão de primeira instância em 28/07/2022 por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB e, em 26/08/2022, apresentou recurso voluntário em que solicita:

Diante de todo o exposto, considerando os elementos fáticos e jurídicos apresentados, requer a reforma da decisão de primeira instância para que o Auto de Infração seja julgado totalmente improcedente.

Caso seja mantida a autuação, o que verdadeiramente não se espera, requer o afastamento da qualificadora da multa de ofício, reduzindo-a ao patamar de 75%.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Fábio Kirzner Ejchel**, relator

O recurso voluntário e tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso deve ser conhecido.

Em resumo, o recurso traz A) questões sobre responsabilidade da União pela retenção do Pasep; B) exclusão da base de cálculo do Pasep de parcela relativa ao FUNDEB; C) deduções de transferências de recursos ao Consórcio de Desenvolvimento Sustentável do Território da Costa do Descobrimento – CONDESC e D) questões sobre a multa qualificada de 150%.

Sobre os 3 primeiros tópicos, fundamental notar que tratam de assuntos não abordados – nem de forma superficial – na impugnação e, portanto, não analisados na decisão de primeira instância.

Os temas tratados na impugnação estão descritos no relatório e tratam apenas de alegações de ilegitimidade e nulidade da autuação e dos princípios da legalidade, moralidade e eficiência - além de questões sobre a multa aplicada.

Então, com relação aos 3 primeiros tópicos, não existe nenhuma dúvida de que ocorreu a preclusão consumativa, sendo certo que matérias não levadas à apreciação da DRJ não devem ser conhecidas pelo CARF.

O art. 17, do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, com alteração da Lei nº 9.532/97, assim determina:

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

O dispositivo acima é claro: se a matéria não foi expressamente contestada, considera-se não impugnada. Na instância inferior, a recorrente não suscitou as matérias, motivo impeditivo da apreciação por este Conselho, por caracterizar a supressão de instância e preclusão consumativa.

Ora, para o conhecimento do recurso voluntário há necessidade de que exista correlação entre a decisão da DRJ e os termos do recurso apresentado pelo contribuinte, pois a lógica do sistema implica em considerar que este busca a reforma da decisão denegatória do seu pedido formulado na impugnação.

Todavia, uma vez constatado que o contribuinte alega aspectos que não constam da decisão atacada, por certo que se opera a preclusão consumativa, pelo que, não poderá ser conhecido o recurso, vez que procedimento ao contrário implicaria em aceitar como válida a inovação à lide na fase recursal, ocasionando ofensa ao devido processo legal, bem como ofensa ao princípio da devolutibilidade. Além do que, a falta de adequação entre o recurso e a decisão atacada configura necessariamente ausência de um dos pressupostos objetivos do recurso, sem o qual o recurso não pode ser conhecido.

Há longa data esse é o entendimento na jurisprudência na esfera administrativa. Abaixo, apenas algumas poucas – dentre inúmeras - decisões do CARF nesse sentido:

Processo nº 13016.000034/2004-17

Recurso nº Voluntário

Acórdão nº 3401-001.342 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 07 de abril de 2011

Matéria IOF

Recorrente COOPERATIVA VINICOLA AURORA LTDA

Recorrida DRJ PORTO ALEGRE-RS

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E SEGUROS OU RELATIVAS A TÍTULOS OU VALORES MOBILIÁRIOS - IOF

Ano-calendário:2004

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO CONSUMATIVA.

A arguição, em Recurso Voluntário, de matéria não levada à apreciação da instância inferior, consubstancia a preclusão consumativa e o seu conhecimento, pelo órgão ad quem, caracteriza supressão de instância. Portanto, as matérias não levadas à apreciação da DRJ não devem ser conhecidas pelo CARF.

Processo nº 11020.904122/2011-16

Recurso nº Voluntário

Acórdão nº 3803-004.236 – 3ª Turma Especial

Sessão de 25 de junho de 2013

Matéria COFINS-PER/DCOMP

Recorrente BORBARDELLI COMPONENTES LTDA.

Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/10/2003

PRECLUSÃO. INOVAÇÃO DE DEFESA.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pela manifestante, precluindo os argumentos trazidos somente no recurso voluntário. O limite da lide circunscreve-se aos termos da manifestação de inconformidade.

Processo nº 10510.003059/2007-38

Recurso Voluntário

Acórdão nº 2402-010.663 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 3 de dezembro de 2021

Recorrente ASSOCIAÇÃO CATÓLICA BOM PASTOR

Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/01/2007

PRINCÍPIO DA EVENTUALIDADE DA DEFESA. INOVAÇÃO EM SEDE DE RECURSO. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO CONSUMATIVA.

Por força do princípio processual da eventualidade da defesa, o contribuinte deve alegar toda a matéria de defesa que tiver na impugnação, pena de não mais poder fazê-lo em momento posterior em face do fenômeno processual da preclusão consumativa. Em consequência, o argumento de defesa somente levantado no recurso voluntário, mas não na impugnação, não pode ser conhecido

Com relação à multa aplicada, referente à parte conhecida do recurso, trazemos os seguintes excertos do recurso voluntário:

No caso sob análise, o Auditor-Fiscal aduz que, no caso concreto, resta verificada a prática da sonegação, haja vista que, supostamente, o Recorrente manteve a conduta de apresentar declarações não condizentes com a realidade, o que levou à ocultação da irregularidade fiscal, tornando possível a emissão de certidões positivas com efeito de negativa.

O Agente Autuante afirma que “o contribuinte em todos os meses do período de 01/01/2017 a 31/12/2020 omitiu da DCTF o valor integral da contribuição para o PASEP, prática contumaz dessa gestão municipal, que deliberadamente, materializou, em tese, o crime de sonegação fiscal” (página 11 do relatório fiscal).

No entanto, como restou demonstrado nos tópicos anteriores, o Recorrente, ao contrário do que afirma o Auditor, agiu corretamente em todo o período fiscalizado, eis que apenas abateu da base de cálculo do PASEP as parcelas que são realmente dedutíveis, nos termos disciplinados pela Constituição Federal e pelas legislações aplicáveis.

Desse modo, em momento algum declarou base de cálculo a menor com o intuito de enganar o Fisco Federal. Pelo contrário, declarou, por meio das DCTFs, o montante realmente devido da contribuição em questão.

Patente, portanto, que não há nenhuma conduta a justificar a aplicação da qualificadora. Entretanto, ainda que fosse verdadeira a afirmação de que o Recorrente “omitiu da DCTF o valor integral da contribuição para o PASEP”, tem-se que isso, por si só, não é capaz de ensejar a qualificação da multa de ofício.

(...)

Exatamente por isso, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais sumulou entendimento de que a qualificação da multa de ofício depende, imprescindivelmente, da comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo:

Súmula CARF nº 14:

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

(...)

Nessa diretriz, resta clara a impossibilidade de aplicação da qualificadora da multa de ofício, haja vista a absoluta ausência de comprovação das hipóteses previstas no § 1º do artigo 44 da Lei n. 9.430/96.

Não assiste razão à recorrente.

Transcrevo, abaixo, trechos do acórdão recorrido:

No presente lançamento, a aplicação da multa de ofício agravada, definida no §1º do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, tendo sido o percentual de 75% duplicado, resultando em 150%, deu-se em razão do propósito de sonegar parcela do valor da contribuição Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP, mediante apresentação de declarações não condizentes com a realidade, ocultando, assim, a irregularidade fiscal decorrente da obrigação tributária não cumprida, para, valendo-se disso, emitir as certidões positivas com efeito de negativas, conforme informa e demonstra o Relatório Fiscal do Auto de Infração de fls. 63/76.

Verifica-se, ainda, a reincidência em tal prática, considerando que em ação fiscal realizada em 2011, foram apurados créditos tributários, da mesma forma, em razão da omissão em DCTF de débitos de PASEP.

De acordo com o Relatório Fiscal:

Constata-se assim que os gestores optaram por dificultar que o órgão arrecadador tivesse conhecimento do montante que deveria ter sido recolhido, decorrente de operações maliciosas executadas pelo fiscalizado, impedindo que o fisco cobrasse o valor real devido. O

contribuinte em todos os meses do período de 01/01/2017 a 31/12/2020 omitiu da DCTF o valor integral da contribuição para o PASEP, prática contumaz dessa gestão municipal, que deliberadamente, materializou, em tese, o crime de sonegação fiscal.

Assim, é correto o enquadramento legal da multa de ofício, que se encontra descrito no Demonstrativo de Multa e Juros de Mora. Trata-se do artigo 44, inciso I e §1º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/07, que aqui se transcreve:

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;(Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

Estabelece o artigo 71 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

No presente caso, é emblemática a diferença entre os valores que seriam devidos ao PASEP conforme dados apresentados ao Tribunal de Contas da Bahia e os valores efetivamente declarados em DCTF. Apenas como exemplo, o PASEP a recolher em setembro/18 seria de R\$25.712,40, conforme dados da própria prefeitura entregues ao Tribunal de Contas. Pois bem: em DCTF, o valor confessado foi de apenas R\$2.724,18.

E isso acontece mês após mês, ano após ano, de 2017 a 2020. Os valores declarados em DCTF ficam sempre na ordem de 10 a 15% dos valores devidos reais.

Além disso, a conduta é contumaz, já que, conforme explicitado no relatório fiscal, em 2011 o contribuinte foi autuado pela mesma prática de omitir valores devidos ao PASEP na

DCTF, conforme processo 10508.000489/2011-23. Em pelo menos mais 05 processos administrativos, existem lançamentos de valores devidos de contribuições previdenciárias – cota dos empregados e patronal – devidas e não declaradas. O contribuinte é, assim, reincidente.

Fica clara, nesse contexto, a tentativa impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária dos valores efetivamente devidos pelo contribuinte, justificando a qualificação da multa.

Cumprido salientar que a Lei nº 14.689/23 alterou o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 no sentido de determinar o percentual da multa de ofício qualificada em 100%, quando não há comprovada reincidência, ante o antigo percentual de 150%, conforme a seguinte transcrição:

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;

[...]

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

[...]

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

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

Para o caso de reincidência, porém, o percentual permanece o de 150%, conforme inciso VII acima, não cabendo, então, a retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “c” do CTN para esse caso.

Assim, a decisão de piso deve ser mantida.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, por negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Fábio Kirzner Ejchel

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues**

Apesar do bem fundamentado voto do i. Conselheiro Relator, com a devida vênia, divirjo apenas quanto ao percentual da multa qualificada de ofício, pelas razões que passo a expor.

No que se refere ao percentual da multa lançada, cumpre destacar que, apesar de prever à época do lançamento que o “percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964”, o §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 sofreu recentemente alteração em sua redação, pela Lei nº 14.689/23, passando a tratar a matéria da seguinte forma:

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;

(...)

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

(...)

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

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.

Diante disto, considerando que o artigo 106, inciso II, alínea c, do CTN, estabelece que “[a] lei aplica-se a ato ou fato pretérito: [...] tratando-se de ato não definitivamente julgado: [...] quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática” (princípio da retroatividade benigna), entendo que deve ser dado parcial provimento ao Recurso Voluntário, apenas para o fim de reduzir a multa qualificada lançada para o percentual de 100%, nos termos da atual redação do artigo 44, §1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/96.

Cumpre destacar que, apesar da legislação atual prever a aplicação da multa de 150% nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo, tal dispositivo não pode ser

aplicado a fatos que ocorreram antes de sua vigência, sob pena de violação aos princípios da irretroatividade e da legalidade.

Ressalte-se, ainda, que tal subsunção do fato à norma só poderia ser realizada pela autoridade fiscal em sede de lançamento, e não pela autoridade julgadora em sede de julgamento administrativo, sob risco de configurar inovação de critério jurídico, razão pela qual, a meu ver, o artigo 44, inciso VII, da Lei nº 9.430/96 (que não estava vigente à época dos fatos, tampouco da lavratura da autuação) não pode ser aplicado ao presente caso.

Por tais razões, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, apenas para o fim de reduzir a multa qualificada lançada para o percentual de 100%, nos termos da atual redação do artigo 44, §1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/96.

Assinado Digitalmente

Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues