



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10120.723267/2014-70  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2202-004.076 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 08 de agosto de 2017  
**Matéria** Contribuições Sociais Previdenciárias  
**Recorrente** COLÉGIO OLIMPO LTDA E OUTROS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/08/2010 a 31/10/2013

LANÇAMENTO. NULIDADE. LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO FORA DO ESTABELECIMENTO DO CONTRIBUINTE.

"É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte." (Súmula CARF n° 6)

FATOS GERADORES NÃO DECLARADOS EM GFIP. DOCUMENTOS (FOLHA PAG, DIRF E RAIS).

Sujeita-se ao lançamento de ofício os fatos geradores não declarados em GFIP e identificados pela fiscalização, através de documentos entregues pela empresa (folha de pagamento, RAIS, DIRF, etc), quando não comprovado pelo sujeito passivo a origem da diferença apurada.

MULTA QUALIFICADA. MULTA AGRAVADA. EVIDÊNCIAS DE SONEGAÇÃO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DA CONTABILIDADE.

Correta a aplicação da multa qualificada e agravada, quando há evidências inequívocas da figura da sonegação e o contribuinte se nega, injustificadamente, a apresentar livros e documentos contábeis/fiscais.

RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS POR ATOS PRATICADOS COM INFRAÇÃO À LEI .

Uma demonstrados atos que configuram indícios de crimes de apropriação indébita previdenciária correta a imputação da responsabilidade tributária prevista nos artigos 135, III e 137 I do CTN.

NULIDADE DO TERMO DE ARROLAMENTO FISCAL.

Nos termos do artigo 3º do Regimento Interno do CARF (Portaria n° 356/2015) e 17 da Instrução Normativa n° 1565/2015, o CARF não possui competência para analisar matéria relativa a arrolamento de bens, uma vez

que esse procedimento não diz respeito à determinação e exigência de créditos tributários.

#### AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

Apresentar a empresa arquivos e sistemas das informações em meio digital relativos aos registros de seus negócios e atividades econômicas ou financeiras, livros ou documentos de natureza contábil e fiscal com omissão ou incorreção constitui infração à legislação.

Constitui infração, punível com multa, deixar o contribuinte de apresentar ou apresentar fora do prazo a Guia de Recolhimento e Informações a Previdência Social na forma prevista em legislação.

#### RETIFICAÇÃO DE ACÓRDÃO.

A correção de inexatidão material decorrente de lapso manifesto existente na decisão poderá ser corrigido de ofício, mediante novo acórdão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

*(Assinado digitalmente)*

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa- Presidente.

*(Assinado digitalmente)*

Júnia Roberta Gouveia Sampaio - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Márcio Henrique Sales Parada, Rosy Adriane da Silva Dias, Dílson Jatahy Fonseca Neto, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Martin da Silva Gesto.

## **Relatório**

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba (PR):

*O presente processo administrativo, lavrado pela Fiscalização contra a empresa em epígrafe, é constituído pelos Autos de Infração (AI's), consolidados em 30/04/2014, a seguir descritos, formalizados com base nos mesmos elementos de prova:*

*1.1. AIOP DEBCAD nº 51.060.277-0, crédito referente às contribuições sociais destinadas aos terceiros, FNDE, SESC, SEBRAE e INCRA, incidente sobre a remuneração paga aos segurados empregados, não declaradas em GFIP, no montante consolidado de R\$ 3.312.601.10 (três milhões e trezentos e doze mil e seiscentos e um reais e dez centavos).*

1.2. AIOA DEBCAD nº 51.062.408-1, crédito referente a contribuições previdenciárias não declaradas em GFIP, destinadas ao financiamento da aposentadoria especial e dos benefícios devidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa associado aos riscos ambientais do trabalho (SAT/RAT) incidente sobre a remuneração paga aos segurados empregados, não declaradas em GFIP. A alíquota desta contribuição foi de 1% até 12/2009 e de 1,6975%, a partir de 01/2010, em razão da aplicação do Fator Acidentário, no montante consolidado de R\$ 550,60, (quinhentos e cinquenta reais e sessenta centavos)

1.3. AIOA DEBCAD nº 51.060.272-0, (CFL 22) Multa por ter a empresa apresentado arquivos e sistemas das informações em meio digital correspondentes aos registros de seus negócios e atividades econômicas ou financeiras, livros ou documentos de natureza contábil ou fiscal com omissão ou incorreção (CFL 22), no valor consolidado de R\$ 60.252,50, (sessenta mil e duzentos e cinquenta e dois reais e cinquenta centavos).

1.4. AIOA DEBCAD nº 51.060.273-8, (CFL 77) Multa por ter a empresa deixado de entregar no prazo correto as GFIP's das competências 08/2010 e 10/2013. Os atrasos foram de fração de um mês ou de mais de um mês, conforme listado no arquivo "AI 77 Multa atraso GFIP", no valor consolidado de R\$ 21.527,94 (vinte e um mil e quinhentos e vinte e sete reais e noventa e quatro centavos).

2. Quanto aos autos de infração lavrados pelo descumprimento de obrigação principal, o relatório fiscal de fls. 69/83, informa, em síntese, que:

*Dos fatos geradores*

2.1. Os fatos geradores dos débitos lançados nesta ação fiscal tiveram como base:

a) os valores não declarados ou declarados incorretamente em GFIP exportada até o dia 24.12.2013, data do início desta ação fiscal, em contraposição com as informações relativas a remuneração dos segurados empregados que constavam nas Folhas e pagamento apresentadas em formato digital (2010 a 2013), e nas declarações em RAIS ou DIRF do período.2.5. Os valores devidos e não declarados em GFIP, foram levantados com base nas Folhas de pagamento em arquivo digital apresentada à fiscalização, Manad-Folha de 2010 a 2013, nas declarações em RAIS, DIRF e na última GFIP exportada antes do início deste procedimento fiscal das competências 08/2010 a 10/2013.

b) os valores relativos a Cota de Salário Família paga incorretamente e descontadas em GFIP;

c) os valores equivalentes ao adicional da alíquota FAP (Fator Acidentário Previdenciário) de 0.6975% incidente sobre bases

*de cálculo declaradas em GFIP de 08/2010 a 13/2010, a qual não foi declarada e nem recolhida pela empresa. A alíquota desta contribuição foi de 1% até 12/2009 e de 1,6975%, a partir de 01/2010, em razão da aplicação do Fator Acidentário.*

*2.2. Foram observados os limites máximos mensais de contribuição de cada segurado, e não foi lavrado débito em relação aos segurados que informaram ter mais de um vínculo previdenciário. Para segurados que não informaram o estabelecimento a que estariam vinculados, o débito foi lavrado na matriz da empresa fiscalizada.*

*2.3. Abaixo, seguem os levantamentos utilizados pela fiscalização para o lançamento das contribuições devidas:*

*(...)*

*Do crime e sujeição passiva*

*2.4. A empresa, durante o período fiscalizado, não declarou grande parte de seus trabalhadores em GFIP, e nem recolheu as contribuições previdenciárias que foram descontadas dos mesmos, sendo, ainda, prática na empresa, conforme constatado em fiscalizações anteriores, a alteração de dados já declarados em GFIP, com segurados diferentes em cada exportação.*

*2.5. Após o início da ação fiscal, a empresa alertada sobre tal situação, providenciou nova declaração em GFIP para o período de 08/2010 a 12/2013, contudo, em nenhuma delas foram incluídos todos os segurados, conforme verificado diante das informações contidas em RAIS, DIRF e Folha de Pagamento digital apresentadas pela empresa.*

*2.6. No andamento da ação fiscal, a empresa não apresentou todos os documentos e esclarecimentos que se faziam necessários, apesar de notificada pelo TIPF, TIF1 a TIF5. Não apresentou contabilidade dos anos 2010 a 2013, nem Livros Diários, Razões, Sped, Contábil, contabilidade em arquivo digital. Não apresentou os esclarecimentos documentos como Balancetes, Balanços, esclarecimentos sobre o estabelecimento em que trabalham diversos empregados que estão com coluna/campo filial em branco, conforme listagem de débitos, esclarecimentos sobre pagamentos em DIRF e RAIS em valores superiores aos da Folha, complementação de esclarecimentos e documentos sobre o valor da remuneração e da contribuição descontada em outros vínculos/empregos e a comunicação apresentada pelos empregados de múltiplos vínculos, conforme art.64 da IN/RFB 971/09.*

*2.7. Para as contribuições incidentes sobre bases de cálculo não declaradas em GFIP foi aplicado o juro e multa prevista nos arts. 35 e 35-A da Lei 8212/91, e art.44 da Lei 9430/96, ou seja, juros SELIC e multa qualificada e agravada, visto que se constatou, em tese, indício de falsidade e de prática de crimes, como também não foram apresentados todos esclarecimentos, documentos e informações que se faziam necessários.*

*2.8. Porém, nos casos, em que os valores declarados em GFIP se deram, apenas com incorreção, alíquota de acidente de trabalho*

*a menor, pelo GILRAT e FAP incorretos, e cotas de Salário-família pagas e reembolsadas incorretamente em GFIP, foram aplicados juros SELIC e multa de ofício de 75%, visto serem erros/lapsos em que não se constatou qualquer indicio de crime, não sendo tributos devidos pelos administradores da empresa.*

*2.9. Foram juntados aos processos administrativos os documentos e dados utilizados nos levantamentos dos débitos, dentre os quais se destaca os recibos assinados com apropriação indébita, quantitativo de GFIP por competência, exemplos de GFIP alteradas inclusive após notificação fiscal, esclarecimentos prestados pela empresa, Termos de Notificação Fiscal, listagens de débitos com nomes dos segurados.*

*2.10. As omissões dos fatos geradores verificados nos auto de infração configuram, em tese, (i) a infração penal tipificada no art. 337-A, inciso I do Decreto-Lei nº 2.848 de 07/12/1940 - Código Penal, com a redação dada pela Lei 9.983 de 14/07/2000, (ii) a infração penal tipificada no art. 168-A do Decreto-Lei nº 2.848 de 07/12/1940 - Código Penal, com a redação dada pela Lei 9.983 de 14/07/2000, que será objeto de Representação Fiscal Para Fins Penais; e (iii) a infração penal tipificada art. 1º, inciso II da Lei nº 8.137/90 – Crimes Contra Ordem Tributária, tendo sido lavrado, portanto, Representação Fiscal para fins penais.3.*

*3. Quanto aos autos de infração lavrados pelos **descumprimento de obrigações acessórias**, consta do Relatório Fiscal as seguintes informações:*

#### **AIOA 22**

*3.1. O contribuinte foi intimado a apresentar a folha de pagamentos em meio digital de acordo com o layout previsto no Manual Normativo de Arquivos Digitais –MANAD, conforme TIPF em anexo aos autos, contudo foram verificados nos arquivos digitais fornecidos, a existência de dados incorretos constantes das Folhas de Pagamento apresentadas em arquivo digital – Manad, de 08/2010 a 10/2013, com os erros de Salário de Contribuição no total de R\$ 1.205.050.04, o que constitui infração a Lei nº 8.218, de 29/08/1991, art. 11, §§ 1º, 3º e 4º, com a redação dada pela MP nº 2.158-35, de 24/08/2001.*

*3.2. Em decorrência da infração descrita, foi aplicada a multa no valor de R\$ 60.252,50, (sessenta mil e duzentos e cinquenta e dois reais e cinquenta centavos), correspondente a 5% de dados incorretos constantes das Folhas de Pagamento apresentadas em arquivo digital, nos termos do inciso II do art.12 da Lei 8218/91, até o limite máximo de 1% da receita, conforme detalhado na listagem “AI 22 multa erros Folha Manad|”*

*3.3. Considerando, que não foi apresentada contabilidade para esta fiscalização, e que a empresa não declarou qualquer receita em suas declarações de imposto de renda para os exercícios*

2010 a 2013, foi tomado como limite para o cálculo da multa, o valor base de sua receita declarada no DIPJ 2009, cujo valor era de R\$ 6.666.115,00 para o ano 2008.

#### **AIOA 77**

3.4. De acordo com o Relatório Fiscal da Infração, de fls. 07-12, verificou-se que a empresa deixou de informar à Previdência Social, através da GFIP nas competências 09/2008 e 10/2008, os dados cadastrais e todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, o que constitui infração ao disposto no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, na redação da Medida Provisória nº 449, de 4 de dezembro de 2008.

3.5. Em decorrência da infração acima descrita, foi aplicada a multa no valor de R\$ 21.527,94 (vinte e um mil e quinhentos e vinte e sete reais e noventa e quatro centavos), com fundamento no art. 32-A, caput, I, §§ 1º, 2º, 3º da Lei nº 8.212, de 1991, respeitado o disposto no art. 106, II, "c" do Código Tributário Nacional (CTN), conforme demonstrado às fls. 178/187.

#### **DA IMPUGNAÇÃO**

4. Inconformada com os Autos de Infração lavrados, a Autuada apresentou impugnação tempestiva, com os documentos de fls. 2.638/2.760, onde, após uma breve descrição dos fatos, traz as seguintes alegações sintetizadas:

#### **PRELIMINARES:**

##### **Da falta de isenção da autoridade fiscal:**

4.1. Primeiramente, informa que, além da ausência da autoridade para os diálogos necessários quando do manuseio de farta documentação, em detrimento do princípio da verdade material, tem-se que a ação fiscal foi conduzida e concluída com declarada raiva, ódio e aparente sentimento de vingança por parte da autoridade, sequer conhecendo a impugnante os motivos da autuação.

4.2. Entende que, se algo ocorreu durante a ação fiscal, tal como algum procedimento inadequado por parte de seus empregados ou procuradores, deveria a Autoridade comunicar tal fato aos responsáveis legais do sujeito passivo ou aplicar a lei adequada ao caso, e registrando a circunstância no processo.

4.3. Neste sentido, sugere que a Receita Federal analise o teor das intimações, a partir do termos e dos lançamentos tributários ora guerreados que padecem de vícios que os tornam imprestáveis para surtir os efeitos legais que lhes são próprios. No "Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 1", por exemplo, a Fiscalizada foi intimada a prestar esclarecimentos até sobre pessoas jurídicas que estavam fora do MPF. E não poderiam compor aquele mandado, pois tais sociedades não tinham quaisquer relações com a Impugnante ou seus sócios.

4.4. Assevera que do operador do direito exige-se, no mínimo, serenidade, isenção e imparcialidade, e a busca da verdade

*material, com subsunção às normas legais, de acordo com o que o legislador traçou de forma cristalina na Lei nº 9.784/99, artigo 2º, o qual cita.*

*Dos vícios dos lançamentos e do cerceamento de defesa*

*4.5. Argumenta que foi cientificada do encerramento do procedimento fiscal em 08/05/2014, mas não recebeu os Autos de Infração e seus anexos, nem tampouco os mesmos foram juntados aos autos para que a Autuada a eles tivesse acesso.*

*4.6. Isto porque, conforme comprovantes que ora junta, após se revelarem infrutíferas as tentativas de leitura da mídia, a Autuada, em pesquisa no sistema Comprot, da Receita Federal, identificou os processos no dia 19/05/2014 e agendou no mesmo dia um pedido de suas cópias para a data de 21/05/2014. Ao comparecer para obtenção das cópias solicitadas recebeu dois arquivos magnéticos, um para cada processo, nos quais constava apenas uma folha de identificação com data de protocolo de 23/04/2014. Nada mais havia nos autos.*

*4.7. Desesperadamente, então protocolou via (procuradora, em 27/05/2014, um requerimento de cópias endereçado ao Supervisor de Equipe de Fiscalização relatando os fatos, no que foi atendida pela própria Auditora Fiscal autuante, a qual, após impor algumas restrições foi convencida a fornecer, mesmo a contragosto, as almejadas cópias.*

*4.8. Portanto, é inverídica também a informação contida na fl. 15/16, do "Relatório Fiscal", parágrafo 26, onde está escrito que "Os documentos, arquivos, listagens, contratos, que foram utilizados e citados acima, estão anexados aos processos fiscais". Nada havia sido juntado.*

*4.9. Configura-se aqui a invalidade dos lançamentos tributários por falta de ciência do sujeito passivo e, mesmo que assim não fosse, caracterizado estaria o cerceamento de seu direito de defesa uma vez que a Impugnante ficou se debatendo, devendo ser decretada sua nulidade a teor do artigo 59 do Decreto 70.235/72.*

**DO MÉRITO**

***Erros nos demonstrativos das Bases de Cálculo***

*4.10. Conforme explicitado no Relatório Fiscal o método utilizado para se apurar o cálculo das contribuições lançadas foi comparar os valores informados pela. Impugnante no Manad, na DIRF e na RAIS, tomando-se o maior dos três e dele subtraindo aquele declarado em GFIP.*

*4.11. Ocorre que segunda a defesa tal procedimento resultou em duplicação das bases de cálculo das contribuições, como se verifica no demonstrativo "Listagem de débitos. Bases de Cálculo e Contribuições de Segurados BC DIRF maior ou*

ausente em FP (Folha de Pagamento) do mês", *que retrata o mês de novembro/2011.*

4.12. *Primeiro porque, em suas palavras: "A autuada concedeu férias a seus empregados com período de gozo de 22 de dezembro/2011 a 20 de janeiro/2012. Dessa forma, houve um pagamento em folha com valor muito superior ao normal no mês de início das férias (dezembro). Como a autoridade lançadora considerou a DIRF de dezembro como remuneração de novembro, resultou que o mês de novembro ficou com uma base de cálculo superavaliada, conforme pode ser confirmada no Manad entregue. Resumindo: a DIRF de dezembro estava bem superior à folha de pagamentos de novembro: tomaram-se os valores daquela DIRF como salários de novembro. Depois, a folha de dezembro estava bem superior à DIRF de janeiro seguinte: tomaram-se os valores da folha de dezembro como salários de contribuição".*

4.13. *Informa que o demonstrativo "Listagem de débitos, Bases de Cálculo e Contribuições de Segurados não declarados em GFIP, conforme dados em Folha, GFIP, RAIS e DIRF do mês" há diversos valores considerados como base de cálculo, os quais não guardam qualquer relação com nenhuma das fontes de informações (RAIS, Folha de Pagto ou DIRF) mencionadas nas respectivas linhas, no demonstrativo, trazendo para confirmar a inconsistência uma planilha que evidencia algumas dessas anomalias, denominada "Demonstrativo das Bases de Cálculo em Valor Superior à Maior Base".*

4.14. *Nos demonstrativos fiscais observa-se também que diversos empregados figuram como omissos em RAIS, o que poderia parecer uma tentativa de omitir informações e justificar a qualificação da penalidade. Na realidade, a auditoria fiscal, ao montar seus demonstrativos não considerou as RAIS apresentadas pelas filiais, onde todos esses empregados estão devidamente relacionados, juntando, para tanto, os comprovantes de entrega das RAIS de todos os estabelecimentos.*

4.15. *Assim, pelo exposto nas alíneas precedentes, vislumbra-se a possibilidade da autoridade lançadora não haver conferido adequadamente seus demonstrativos, o que é confirmado pela tentativa de transferir essa responsabilidade para a Fiscalizada.*

4.16. *Merecem também reparos para reduções nas bases de cálculo, os equívocos cometidos, agora pelo preposto da Impugnante, por imperícia no preparo de obrigações acessórias. Nesse ponto, conforme se vê nas fls. 322/340, 323/340, 324/340, 325/340, 326/340, 327/340, 328/340, 329/340, 330/340, 337/340, 338/340 e 339/340 do demonstrativo "Listagem de débitos. Bases de Cálculo e Contribuições de Segurados BC DIRF maior ou ausente em FP(Folha de Pagamento) do mês", houve algumas duplicações de bases de cálculo.*

4.17. *Acontece que, mais uma vez por falta de estrutura da Impugnante, ocorreram erros no preenchimento das RAIS, onde alguns empregados foram cadastrados com o número do PIS de alguém que não fazia parte de seu quadro de segurados. Em decorrência ente administrador das RAIS (CEF), ficando os*

*legítimos beneficiários dos rendimentos, naquele demonstrativo, como empregados omissos.*

*4.18. Nesses casos, quando a autoridade fiscal comparou RAIS com Folha de Pagamento, tomou como verdadeiras e omissas supostas bases de cálculo que estavam em RAIS, mas não estavam na folha (que não eram reais) devidas, conforme comprova com as RAIS em anexo, os casos já identificados são:*

*4.19. Assim sendo, houve duplicidade da Base de Cálculo e da Contribuição de Segurado, visto que, os empregados aparecem normalmente nos relatórios e suas remunerações novamente são consideradas em nome de pessoas que não têm vínculo empregatício.*

#### ***Da Qualificação das Multas:***

*4.20. Todos os valores tomados como bases de cálculo da exigência, constantes das centenas de páginas dos demonstrativos elaborados pela Autoridade Fiscal, tiveram como origem as informações prestadas pela Fiscalizada em DIRF, RAIS, Folha de Pagamento (Manad) e GFIP.*

*4.21. Não há, assim, como sustentar a existência do elemento nuclear do dolo nesse caso. Isto porque se pretendesse esconder, ocultar, simular, enfim, enganar o Fisco Federal ele não teria, antes, apresentado DIRF e RAIS, identificando remunerações de seus empregados e respectivas remunerações posteriormente, quando das intimações em procedimento fiscal também não apresentaria o Manad nem retificaria as GFIP.*

*4.22. Se a autoridade fiscal não necessitou utilizar-se de "meios indiretos tais como, investigações de campo, relatórios de denúncias, ação direta nos estabelecimentos da Fiscalizada ou outras formas para se chegar às bases imponíveis, mas, antes, trabalhou com as informações que já estavam em seu poder devidamente formalizadas pelo próprio sujeito passivo antes do início do procedimento, não há que se falar em fraude, sonegação ou conluio.*

*4.23. Em matéria distinta, mas com procedimento semelhante por parte do sujeito passivo, os tribunais administrativos ao tratarem de omissão de receitas têm decidido em síntese, que se o contribuinte escritura ou registra os fatos em seus apontamentos e os informa à autoridade fiscal, não há falar em aplicação de multa qualificada, porquanto, a qualquer momento a administração tributária poderia proceder ao lançamento.*

*4.24. Da mesma forma, diante da ausência de atos volitivos tendentes a fraudar o fisco, é descabida a qualificação da multa de ofício.*

#### ***Do Agravamento das Multas***

4.25. *Tal recrudescimento de penalidade é medida excepcional e se traduz no acréscimo de metade da multa aplicada (seja ela de 75% ou 150%), conforme disciplinado na Lei nº 9430/96.*

4.26. *Contudo, essa penalidade adicional somente é aplicável quando o sujeito passivo se recusa a atender à fiscalização, não lhe fornecendo elementos ou esclarecimentos exigidos, devidamente excepcional e multa aplicada se traduz no acréscimo de (seja ela de 75% ou 150%), e metade da está assim disciplinado na Lei nº 9.430/96.*

4.27. *Na intimação, a ordem há de ser clara, o objeto deve estar bem definido e versar sobre elementos necessários e que ainda não são do conhecimento da autoridade.*

4.28. *A Impugnante não deixou de responder a nenhuma intimação nem deixou de fornecer quaisquer elementos ou prestar informações quando a ordem constava expressamente clara no mandado.*

4.29. *Na verdade, o que pode ter levado a autoridade fiscal a laborar em equívoco é que quase todos os termos de intimação continham elementos vagos, incertos, indefinidos, com expressões genéricas. Nesses casos, não havendo elementos para contrapor tal convicção a Intimada considerava despiciendo gastar o tempo da autoridade com evasivas e tergiversações.*

4.30. *Por outro lado, em todos os momentos em que a autoridade fiscal foi precisa e impositiva, ela foi prontamente atendida com as informações prestadas pela Fiscalizada, e os documentos requisitados, quando disponíveis, foram apresentados.*

4.31. *Assim, não se pode confundir o ato de deixar de atender à fiscalização não apresentando elementos nem prestando-lhes os esclarecimentos necessários à instrução do procedimento fiscal com o fato do contribuinte não elaborar planilhas e demonstrativos, não previstos em lei como de sua obrigação, com base em dados analiticamente contidos em obrigações acessórias já apresentadas à Receita Federal anteriormente ou em cumprimento de intimação da Auditoria Fiscal.*

4.32. *Portanto, não está claro em nenhum lugar dos autos, qual foi o exato momento em que a Impugnante tenha dado razão a tal punição.*

#### ***Das "Redeclarações" de GFIP***

4.33. *Desde o início do procedimento a Autoridade Fiscal tem insistido que as declarações de GFIP com alteração dos nomes dos empregados constituiria crime de "falsificação de documento público"*

4.34. *Contudo, tais alterações foram apenas fruto de inexperiência ou inabilidade na utilização de um programa estruturalmente falho, o SEFIP.*

4.35. Assim, quanto a pessoa responsável por prestar as informações ao Fisco preenchia a GFIP alocava ali todos os seus empregados com o “ código 1”. Na medida em que havia disponibilidade de recursos, fazia um pagamento parcial, mudando o código dos respectivos empregados para “ código 0”, mas não sabia que deveria marcar os demais com o “ código 9” (alteração). Assim, aqueles de “código 0”, se sobrepunham aos demais.

4.36. Desta forma, não houve a intenção de cometer crime.

4.37. Esse mesmo erro ocorreu com os famigerados 80 empregados excluídos da GFIP, procedimento este tido como criminoso e em afronta à Autoridade Pública, condutora do procedimento fiscal em andamento, conforme apontado em seu Relatório Fiscal como motivador das penalidades gravosas.

#### **Da responsabilidade dos Sócios:**

4.38. Entende que não é razoável a vinculação dos sócios ao crédito tributário lançado, uma vez que o crédito tributário não está definitivamente constituído. É incontestável a injustiça de tal procedimento pelo simples fato de que as pessoas físicas ficarão com seus bens inegociáveis enquanto não se decidir a lide processual.

4.39. Ademais, a imputação de responsabilidade aos sócios é inconsistente porque a autoridade fazendária baseou suas razões apenas em suposições, ou seja pelo simples fato de os sócios serem os únicos proprietários da fiscalizada, (responsabilidade solidária artigo 124, CTN), sendo que posteriormente, também por suposição, atribuiu aos sócios a responsabilidade pessoal pelo fato gerador da obrigação tributária (artigo 135 a 137 do CTN), sendo difícil para a autuada se defender quando o enquadramento legal não precisa em relação aos fatos, mas ainda quando estes não são bem definidos e a conformação do tipo legal não resta plenamente comprovada.

4.40. Atesta ainda, que a imputação da responsabilidade dos sócios, baseada unicamente na propriedade da pessoa jurídica, é um ato desarazado, visto que o próprio contrato social, deixa claro que o sócio Rodrigo Bernadelli Santos tem o cargo de Diretor Pedagógico, portanto, sem poder de gerência para cometimento de abusos, excessos ou infração a Lei, não sendo cabível a responsabilidade solidária atribuída pelo artigo 124, CTN.

4.41. Ademais, a autoridade tributante não comprovou, aliás, sequer fez menção, a algum tipo de interesse comum entre os sócios no resultado de uma eventual sonegação previdenciária, requisito essencial para caracterizar a solidariedade prevista no art. 124 do CTN.

4.42. Assim, como a auditora, a todo o momento, atribui a responsabilidade pessoal ao sócio por irregularidades ocorridas em GFIP e por indícios de crime, estaria afastada a

*responsabilidade pessoal do artigo 135 do CTN, que prevê uma responsabilidade pessoal resultante de infração à Lei cujo ato não constitua crime.*

*4.43. A respeito da matéria cita julgado administrativo, e ainda, assevera que para que se de suporte ao que está sendo argüido em favor dos sócios, invoca a aplicabilidade do artigo 112 do CTN que prescreve o dever de aplicar a interpretação mais favorável ao acusado, na imposição de sanções, sempre que houver dúvida quanto à materialidade, autoria, ou sanção.*

*4.44. Pelo exposto, quanto a esse tema, como não restou comprovado o dolo, o benefício pessoal, a certeza quanto a pessoa, como agente da suposta infração à lei, o sócio Marcelo de Moraes Melo deve ser excluído de toda e qualquer responsabilidade e por conseguinte ter seus bens pessoais retirados do Termo de Arrolamento de Bens e Direito.*

#### **Da multa isolada**

*4.45. Quanto a multa isolada aplicada nos autos do processo nº 10120.723267/2014-70, no valor de R\$ 60.252,50, em razão de que a Impugnante não havia apresentado arquivo digital da Folha de Pagamento com todos os seus empregados. Simultaneamente aplicou também outra multa, de R\$ 21.527,91, considerando que as GFIP de todo o período fiscalizado foram entregues com atraso, reafirma que todos os seus empregados estão nas folhas de pagamentos e estas foram as bases para a geração do Manad, somente tendo ocorrido equívocos nos batimentos entre as obrigações acessórias RAIS e DIRF com o arquivo MANAD.*

*4.46. E, quanto as GFIPS também é inaplicável a multa lançada, uma vez que os documentos apresentados, após o início da ação fiscal foram as chamadas redeclarações, ao passo que o cumprimento da obrigação de entrega ocorrera quando da apresentação original. Portanto, descabida a exigência*

*(...)*

#### **Do Despacho DRF/GOI/SECAT Nº 25 DE 19/01/2015**

*5. Tendo em vista o aditamento à Impugnação por fato superveniente, juntado aos autos pelo órgão preparador em 21/11/2014 (fls. 2691/2713), onde a empresa postula pela exclusão dos Autos de Infração das contribuições e respectivos consectários parcelados no âmbito da PGFN e nos termos da Lei nº 12.996, de 2014, a partir de GFIPs apresentadas durante o procedimento fiscal e que geraram inscrição de débito em Dívida Ativa, sendo tais débitos identificados nos sistemas da Receita Federal como DEBCADs nº 45.154.443-9 e nº 45.154.444-7 (integrantes da IP 00.120.550/2014, IP PARC WEB), conforme fls. 2691/2713, esta 5ª Turma de Julgamento, mediante o Acórdão DRJ/CTA nº 06-50.335, proferido em 28 de novembro de 2014, considerou por unanimidade de votos, prejudicada em*

*parte a impugnação em relação às contribuições e respectivas multas e juros, cuja base de cálculo conste simultaneamente dos Autos de Infração e das GFIPs não espontâneas integrantes da IP 00.120.550/2014, e no que subsiste, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.*

*5.1. Todavia, em 19/01/2015, o Serviço de Controle e Acompanhamento Tributário da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em Goiânia retornou o presente processo a esta Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba, a fim de que fosse avaliada a conveniência em retificar o Acórdão proferido, considerando a Nota Técnica Dipej/Dipef nº 02 de 17/05/2011, que determina que todos os valores cobrados em duplicidade devem ser excluídos dos DCG's nºs 45.154.443-9 e nº 45.154.444-7, não devendo ter qualquer repercussão no presente AIOP, nos termos do despacho de fls. 2.866.*

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba/PR, negou provimento à impugnação em decisão cuja ementa é a seguinte:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/08/2010 a 31/10/2013*

*RETIFICAÇÃO DE ACÓRDÃO.*

*A correção de inexatidão material decorrente de lapso manifesto existente na decisão poderá ser corrigido de ofício, mediante novo acórdão.*

*AUTO DE INFRAÇÃO (AI). FORMALIDADES LEGAIS.*

*O Auto de Infração (AI) encontra-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, apresentando, assim, adequada motivação jurídica e fática, bem como os pressupostos de liquidez e certeza, podendo ser exigido nos termos da Lei.*

*AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.*

*Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais e inexistindo qualquer reterição do direito de defesa, rejeita-se a preliminar argüida pela impugnante.*

*FATOS GERADORES NÃO DECLARADOS EM GFIP. DOCUMENTOS (FOLHA PAG, DIRF E RAIS)*

*Sujeita-se ao lançamento de ofício os fatos geradores não declarados em GFIP e identificados pela fiscalização, através de documentos entregues pela empresa (folha de pagamento, RAIS, DIRF, etc), quando não comprovado pelo sujeito passivo a origem da diferença apurada.*

### *ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE*

*A alteração do crédito tributário deve ser baseado em fatos extintivos ou modificativos, argüidos como matéria de defesa, devidamente demonstrados pelo contribuinte mediante produção de provas.*

*MULTA QUALIFICADA. MULTA AGRAVADA. EVIDÊNCIAS DE SONEGAÇÃO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DA CONTABILIDADE.*

*Correta a aplicação da multa qualificada e agravada, quando há evidências inequívocas da figura da sonegação, e o contribuinte se nega, injustificadamente, a apresentar livros e documentos contábeis/fiscais.*

*AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.*

*Apresentar a empresa arquivos e sistemas das informações em meio digital relativos aos registros de seus negócios e atividades econômicas ou financeiras, livros ou documentos de natureza contábil e fiscal com omissão ou incorreção constitui infração à legislação.*

*Constitui infração, punível com multa, deixar o contribuinte de apresentar ou apresentar fora do prazo a Guia de Recolhimento e Informações a Previdência Social na forma prevista em legislação.*

Cientificado (AR fls. 2955), o contribuinte apresentou o Recurso Voluntário de fls. 2957/3002 no qual reitera as alegações já suscitadas quando da sua impugnação.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Júnia Roberta Gouveia Sampaio - Relatora

O recurso preenche os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual, dele conheço.

### 1) DELIMITAÇÃO DA LIDE.

Antes de mais nada é importante fazermos a delimitação da lide. Isso porque, conforme reconhecido pela própria Recorrente, não há questionamento quanto ao fato de serem devidas as contribuições sociais lançadas. Dessa forma, tanto a impugnação quanto o recurso voluntário se destinam a impugnar os seguintes pontos:

a) Nulidade do lançamento em razão de ofensa ao princípio do contraditório e ampla defesa;

b) Erro nos demonstrativos das Bases de Cálculo;

- c) Ausência de fato que justificasse o agravamento e qualificação das multas;
- d) Ausência de responsabilidade dos sócios;
- e) Incorreto arrolamento de bens dos sócios;
- f) Incorreta aplicação das multas por descumprimento de obrigações acessórias.

É o que passaremos a analisar

## 2 - PRELIMINAR

### 2.1) NULIDADE DO LANÇAMENTO EM RAZÃO DE OFENSA AO PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA;

O Recorrente alega que o lançamento em questão não atendeu ao princípio do contraditório e ampla defesa em razão dos seguintes fatos:

a) A Auditoria Fiscal não esteve no domicílio da Fiscalizada seja para iniciar nem para finalizar o procedimento o que comprometeu a correta apuração dos fatos;

b) A Autoridade Fiscal não deu ciência à Recorrente dos autos de infração e seus anexos, mas tão somente dos termos de encerramento com os valores que lhes eram exigidos.

Quanto a primeira alegação, não há que se falar em ofensa ao princípio do contraditório, uma vez que o procedimento de fiscalização é de natureza inquisitorial. Como esclarece JAMES MARINS:

*Na etapa fiscalizatória, não há porém, processo, exceto quando já se chegou à etapa litigiosa, após o ato de lançamento ou de imposição de penalidades e sua respectiva impugnação. Nesse caso, por já estar configurada a litigiosidade diante da pretensão estatal (tributária ou sancionatória) poderá haver fiscalização com o objetivo de carrear provas ao Processo Administrativo. A fiscalização levada a efeito como etapa preparatória do ato de lançamento tem caráter meramente procedimental. Disso decorre que as discussões que trazem à etapa anterior ao lançamento questões concernentes a elementos tipicamente processuais, em especial as garantias do due process of law, confundem momentos logicamente distintos. Primeiramente, não há processo, há procedimento que atende a interesses da Administração. O escopo de tal procedimento é justamente fundamentar um ato de lançamento e, em certos casos, instruir um eventual processo futuro.*

***“O procedimento administrativo fiscalizador interessa apenas ao Fisco e tem finalidade instrutória, estando fora da possibilidade, ao menos enquanto mera fiscalização, dos questionamentos processuais do contribuinte. É justamente a presença, ou não, de uma pretensão deduzida ante ao contribuinte, que separa o procedimento, atinente***

**exclusivamente ao interesse do Estado, do processo, que vincula, além dos Estado, o contribuinte.**”

A característica inquisitorial do lançamento é reconhecida pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme se observa pela ementa abaixo transcrita:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ARBITRAMENTO. AFERIÇÃO INDIRETA. IRREGULARIDADE NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. REVISÃO. MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ.*

1. Hipótese em que o Tribunal de origem consignou, com base na prova dos autos, que **"o procedimento administrativo tributário, antes da consumação do lançamento fiscal, é eminentemente inquisitório, já que o contribuinte deve apenas suportar os poderes de investigação do fisco"** e colaborar com a prestação de informações e documentos, justamente para que a verdade material seja alcançada. Após a notificação do contribuinte acerca do lançamento, abre-se a possibilidade de contraditório e de ampla defesa, o que de fato foi oportunizado à empresa embargante. Conquanto esse momento seja próprio para que o contribuinte apresente as provas e os documentos hábeis a refutar os vícios e as falhas na contabilidade que ensejaram o arbitramento, a empresa, na via administrativa, não cumpriu com o seu ônus a contento. Tentou suprir a falha na via judicial, juntando a este processo balancetes mensais e GRPS, contudo, não é possível, pelo simples exame desses elementos de prova, constatar que a desconsideração da contabilidade da empresa resulta da simples escrituração errônea de alguns fatos contábeis" (fl. 627, e-STJ).

2. A revisão desse entendimento implica reexame de fatos e provas, obstado pelo teor da Súmula 7/STJ.

3. Agravo Regimental não provido. (AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.445.477 – S, Relator: Ministro Herman Benjamin, DJ 24/06/2014)

Além disso, a jurisprudência desse conselho é pacífica quanto a legitimidade da lavratura do auto de infração fora do estabelecimento do contribuinte. É o que dispõe a Súmula CARF nº 6 abaixo transcrita:

***Súmula CARF nº 6: É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte.***

Da mesma forma, improcedente a alegação de ausência de ciência do Auto de Infração. Isso porque, conforme demonstrado pela decisão recorrida:

9.1. Contudo, não é o que se depreende da defesa. Na presente situação, a empresa e os responsáveis solidários foram devidamente cientificados do presente processo em 08/05/2014 (Rodrigo Bernadelli Santos, fl. 268) e em 29/05/2014 (Marcelo de Moraes Melo, fls. ), e a empresa apresentou uma minuciosa peça impugnatória, em 09/06/2014 (fls. 272/282), através da qual demonstra deter pleno conhecimento das infrações que lhe foram imputadas.

9.2. E, não obstante os argumentos da defesa, no sentido de que não teria conseguido abrir o conteúdo do CD (por defeito no arquivo magnético), fato este que teria prejudicado o seu direito a ampla defesa, tem-se que as fls. 2494, consta a informação da auditora fiscal, que todos os débitos e o TAB-Termo de Arrolamento de Bens foram integralmente cientificados para a empresa, através do AR JG996875201BR. Os débitos e TAB foram cientificados para os sócios solidários, sendo em 08.05.14 para Rodrigo Bernadelli Santos com AR JG996875189BR, e em 29.05.14 para Marcelo de Moraes Melo com AR JG996875422BR.

9.3. Ademais, é de se estranhar o fato de que a empresa, apesar de ter sido cientificada por AR em 08/05/2014, somente em 19/05/2014, em pesquisa ao Sistema Comprot, identificou os processos e agendou para o dia 21/05/2014 o pedido de extração de cópias, ou seja, somente 11 dias após o recebimento do citado CD.

9.4. Portanto, do que se extrai da defesa apresentada, tal fato em nada obsteu a compreensão pela impugnante de todo o ocorrido durante a ação fiscal, vez que a impugnação apresentada denota o amplo entendimento da autuada quanto débito lavrado e das contribuições lançadas, sendo incabível a argumentação pela nulidade do AIOP.

Em face do exposto, rejeito as preliminares.

### 3) MÉRITO

#### 3.1) ERRO NA APURAÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO.

O recorrente alega erro na apuração das bases de cálculo das contribuições lançadas em razão dos seguintes fatos:

a) Duplicação das bases de cálculo, uma vez que em relação ao levantamento D1 (DIRF maior em comparação com as folhas de pagamento e GFIP) tendo em vista que a fiscalização considerou erroneamente valores de remuneração dos empregados declarados da DIRF de dezembro/2011, mês de concessão das férias dos empregados, como remuneração de novembro, resultando que o mês de novembro ficou com uma base de cálculo superavaliada;

b) Base de cálculo desconhecida, uma vez que diversos valores considerados como base de cálculo não guardam qualquer relação com nenhuma das fontes de informação (RAIS, Folha de pagamento ou DIRF);

c) Omissões inexistentes uma vez que a fiscalização não considerou as RAIS apresentadas pelas filiais, onde todos os seus empregados estão relacionados.

Improcedentes as mencionadas alegações. A decisão recorrida refuta especificamente cada uma delas, conforme se verifica pelos trechos abaixo transcritos:

*Em relação ao primeiro argumento da autuada, é possível verificar da análise da Lista de Débitos de fls. 934/1291, em todo o período lançado, e também especificamente em relação à*

*competência novembro/2011, que a grande parte das remunerações levantadas são as que, de fato, estavam informadas em Folha de pagamento, (não declaradas em Gfip). Somente, em poucos casos, foi considerada a informação declarada em DIRF, ou seja, somente quando esta era maior que a folha (ou, não existia), conforme palavras do próprio fiscal:*

No caso de segurados fora de GFIP para os quais consta uma mesma remuneração em Folha, DIRF e RAIS, lavramos o débito como base na Folha. No caso de segurados ou SC-Salários de Contribuição que não constam da GFIP nem da Folha, lavramos o débito com base nos valores existentes em DIRF e/ou RAIS. **No caso de segurados com remuneração maior em DIRF que em Folha, lavramos o débito com base nos valores existentes na DIRF do mês seguinte (regime de caixa)”.**

*9.7. Portanto, considerando a informação da impugnante de que foram concedidas férias aos seus empregados, (“A autuada concedeu férias aos seus empregados com período de gozo de 22 de dezembro /2011 a 20 de janeiro/2012”), como se justificariam tais diferenças somente em relação a alguns segurados? A empresa não traz provas de suas alegações.*

(...)

*9.9. Conforme destacado no texto da legislação regente da matéria, verifica-se que a informação constante na DIRF obedece ao regime de caixa, isto é, são considerados o registro dos documentos na data em que foram pagos ou recebidos, enquanto o fato gerador de contribuição previdenciária segue o regime de competência, considerando-se o registro da obrigação na data em que a prestação dos serviços efetivamente ocorreu. Portanto, não há como contestar o procedimento fiscal ao adotar os dois regimes para efeito de comparação da mesma base de cálculo.*

*9.10. Tem-se ainda que, consoante o Manual da DIRF, sob os códigos 0561 e 0588 deverão ser informados, respectivamente, os rendimentos do trabalho assalariado e do trabalho sem vínculo empregatício, isto é, os valores efetivamente pagos. **Assim, somente no caso (de férias, por exemplo), de haver a possibilidade de haver coincidência do regime de caixa e de competência no mesmo mês, respectivamente na DIRF e na GFIP/Folha de pagamento, com a tomada pela fiscalização de algum(ns) valor(es) indevido(s) e/ou incorreto(s) é que justificaria a retificação da base de cálculo. Contudo, para isto seria necessário que a defesa comprovasse tais argumentos com a juntada do(s) documento(s) correspondente(s), para a real comprovação, no que se quedou inerte.***

*9.11. Importante observar, que o Auditor Fiscal quando apurou a base de cálculo das contribuições lançadas (Valores retirados da RAIS/DIRF – base de cálculo), utilizou os valores que já se encontravam informados – pelo próprio contribuinte – nos documentos fiscais retro citados, logo, a referida alegação de erro nas informações prestadas em RAIS, também são descabidas. A simples informação de que informou trabalhadores que na verdade, não constituía o quadro de funcionários da empresa, não pode ser considerada sem os*

*respectivos documentos contábeis, conseqüentemente, o procedimento adotado está correto, diante da documentação apresentada de forma deficiente por ela mesma.*

*9.12. Ademais, deve ser destacado, conforme informação extraída do Relatório fiscal, que a empresa apresentou à fiscalização apenas parte dos documentos e esclarecimentos notificados, deixando de apresentar os Livros Diários, Razões, Sped Contábil, nem contabilidade em arquivo digital, bem como diversos esclarecimentos sobre os pagamentos em DIRF e RAIS em valores superiores aos da Folha, complementação de esclarecimentos e documentos sobre o valor da remuneração e da contribuição descontada em outros vínculos/empregos e a comunicação apresentada pelos empregados de múltiplos vínculos, conforme art.64 da IN/RFB 971/09.*

Em seu recurso voluntário o Recorrente reitera as alegações já suscitadas quando da impugnação sem, contudo, trazer qualquer elemento de prova ou contestação que pudessem infirmá-las.

### 3.2) DA QUALIFICAÇÃO E AGRAVAMENTO DAS MULTAS.

Alega o Recorrente ausentes os pressupostos para agravamento e qualificação das multas aplicadas. Isso porque, segundo ele, *"no período fiscalizado não havia um único empregado sem o competente registro nem qualquer parcela de seus rendimentos fora das folhas de pagamento, RAIS ou DIRF"*. Ressalta, ainda, que a administração tributária teve como fonte para o lançamento unicamente as informações prestadas pela própria fiscalizada, antes e após o início do procedimento (DIRF, RAIS e GFIP).

A imposição da multa de ofício qualificada está disciplinada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009 e artigo 44 §1º, da Lei nº 9.430/96, que assim dispõem:

*Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, **aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996** (grifei)*

*Lei nº 9.430/96*

*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 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*

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

***I - prestar esclarecimentos;***

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

O relatório fiscal evidencia a presença dos requisitos necessários à qualificação da multa, uma vez que o contribuinte:

*- não declara grande parte de seus trabalhadores em GFIP, assim consegue reduzir drasticamente as contribuições sociais a recolher em todos os meses, prejudicando seus trabalhadores, seus futuros benefícios do INSS e a Seguridade Social*

*- desconta INSS de seus trabalhadores, exceto de trabalhadores com múltiplos vínculos ou com mais de um emprego- as remunerações informadas em folhas de pagamento, isto quando apresentadas, e em GFIP, além de serem discrepantes entre si, apontam para omissão da real massa salarial dos segurados empregados e contribuintes individuais levando-se em conta o percentual do faturamento da empresa.*

*- há indício de que se apropriam indebitamente de contribuições previdenciárias descontadas de seus empregados que não foram declarados em GFIP ou recolhidos em GPS-Guia de Previdência Social.*

*- há indícios de que estão praticando mensalmente crime de falsificação de documento público ou falsificação de GFIP, pois além de nunca incluírem todos segurados em GFIP, alteram dados já declarados, sempre erroneamente, alterando para segurados diferentes em cada exportação, provavelmente para não aumentar sua GPS a recolher, nunca incluindo todos segurados e bases de cálculo.*

*- nem nas GFIP alteradas depois de notificados por esta fiscalização, incluíram todos segurados e fatos geradores.*

Da mesma forma, entendo presentes os elementos necessários ao agravamento da multa. Isso porque, conforme esclarece a decisão recorrida:

*10.6. De outro modo, tem-se ainda que a empresa não apresentou todos documentos e esclarecimentos que se faziam necessários, apesar de notificada pelo TIFP, TIF1 a TIF5 (fls.1741/1751) para apresentar documentos e esclarecimentos, nos termos a seguir expostos no Relatório Fiscal:*

*”..não apresentou CONTABILIDADE dos anos 2010 a 2013. Não apresentou Livros Diários, Razões, Sped Contábil, nem contabilidade em arquivo CONTABILIDADE dos anos 2010 a 2013. Não apresentou Livros Diários, Razões, Sped Contábil, nem contabilidade em arquivo digital. Não apresentou esclarecimentos nem documentos como Balancetes, Balanços, esclarecimentos sobre o estabelecimento em que trabalham diversos empregados que estão com coluna/campo filial em branco (vide listagem de débitos), esclarecimentos sobre pagamentos em DIRF e RAIS em valores superiores aos da Folha, complementação*

de esclarecimentos e documentos sobre o valor da remuneração e da contribuição descontada em outros vínculos/empregos e a comunicação apresentada pelos empregados de múltiplos vínculos, conforme art.64 da IN/RFB 971/09”.

*10.8. Assim, diferentemente do que possa ter entendido a empresa, como se depreende do dispositivo legal acima transcrito, basta ocorrerem as hipóteses descritas no dispositivo citado para que a fiscalização, no seu dever de ofício, aplique a penalidade cabível, sem qualquer necessidade de demonstração da ocorrência do dolo no caso do dispositivo acima, como entendeu o impugnante.*

*10.9. Por outro lado, todos os termos de intimação para a apresentação de documentos e esclarecimentos são bastante claros, não denotando maior dificuldade ou habilidade para que fosse compreendido e apresentados pela empresa todos os esclarecimentos e documentos necessários ao melhor andamento da ação fiscal.*

Corretos, portanto, o agravamento e qualificação das multas aplicadas.

### 2.3) DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA E PESSOAL DOS SÓCIOS.

Em relação à responsabilidade tributária imputada aos sócios, alega o Recorrente que não é razoável que a vinculação dos sócios à exigência tributária ocorra no ato do lançamento, uma vez que, naquele momento, o crédito tributário não estava definitivamente constituído.

Improcedente a referida alegação. Isso porque a apuração de atos que conduzem à responsabilidade fiscal dos sócios só será detectada com o desenvolvimento do trabalho fiscal. Além disso, o fato gerador é o mesmo. Dessa forma, estranho seria que a fiscalização emitisse mandado de procedimentos fiscais distintos (um para fiscalização da empresa e outro do sócio) antes mesmo que o trabalho fiscal fosse desenvolvido. Isso porque, a responsabilidade tributária não é presumida.

Alega também que o trabalho fiscal equivocou-se quanto ao enquadramento legal pretendido, uma vez que utilizou como fundamentação os artigos 124, 135 e 137 que tratam de assuntos diversos.

Tem razão o Recorrente quanto à inaplicabilidade, ao caso em questão, da denominada solidariedade de fato prevista no artigo 124, I, do CTN. Isso porque, tanto a denominada solidariedade “de fato” (art. 124, I) como a solidariedade “de direito” pressupõem a existência de uma previsão legal. Essa observação é importante para delimitar o sentido da expressão “interesse comum” constante do inciso I. Isso porque, as situações abrangidas pelo inciso I estão contempladas no fato gerador do tributo, motivo pelo qual, não precisam estar explicitados em lei. Como esclarece Luciano Amaro<sup>4</sup>

*O art. 124 prevê hipóteses de solidariedade (item I), admitindo que a lei possa definir outras situações de solidariedade (item II) (...) Anote-se, em primeiro lugar, que se os casos de interesse comum precisassem ser explicitados por lei, como disse Aliomar Baleeiro, o item I do art. 124 seria inútil, pois as hipóteses todas estariam na disciplina do item II. Nos casos que se enquadrem*

*no questionado inciso I a solidariedade passiva decorre do próprio dispositivo, sendo desnecessário que a lei de incidência o reitere. Situações outras não abrangidas pelo item I, é que precisam ser definidas na lei quando esta quiser eleger terceiro como responsável tributário. Sabendo que a eleição de terceiro como responsável supõe que ele seja vinculado ao fato gerador (art. 128), é preciso distinguir, de um lado, as situações em que a responsabilidade do terceiro deriva do fato dele ter 'interesse comum' no fato gerador (o que dispensa lei instituidora do tributo) e, de outro, as situações em que o terceiro tenha algum outro interesse (melhor se diria, as situações com as quais ele tenha algum vínculo) em razão do qual ele possa ser eleito como responsável.(AMARO, Luciano Direito Tributário Brasileiro, 11 edição, São Paulo: Saraiva, 2005, p. 314-315)*

Diante do exposto, fica claro que a expressão “interesse comum” mencionada no artigo 124, I do CTN tem o seu conteúdo semântico limitado. Isso porque, diante do princípio da legalidade, tal expressão se refere a situação prevista no antecedente da regra matriz de incidência tributária. Como esclarece Marcos Vinícius Neder<sup>2</sup>

*Nos negócios jurídicos privados de compra e venda mercantil com pluralidade de pessoas, por exemplo, podemos encontrar entre os contratantes interesses coincidentes, contrapostos e comuns. Afinal, vendedores e compradores têm interesse coincidente na realização do negócio (tarefa), mas interesses contrapostos na execução do contrato (necessidades opostas). Já os interesses comuns situam-se em cada um dos pólos da relação: entre o conjunto de vendedores e, de outro lado, o conjunto de compradores. (NEDER, Marcus Vinicius - “Solidariedade de Direito e de Fato – Reflexões acerca de seu Conceito” in Responsabilidade Tributária ed. Dialética, São Paulo, 2007, p. 41)*

Dessa forma, a expressão “interesse comum” não pode ser tomada como interesse econômico ou social. É fundamental que exista interesse jurídico comum que ocorra a partir de direitos e deveres idênticos, entre pessoas situadas no mesmo pólo da relação jurídica. Em outras palavras, as pessoas que se encontram no mesmo pólo da regra matriz de incidência ocupam a posição de contribuintes e não de responsáveis tributários.

Todavia, o mesmo não ocorre em relação à imputação da responsabilidade prevista nos artigos 135, III e 137, I, do CTN. A jurisprudência do STJ é pacífica no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, circunstância que acarreta a responsabilidade dos sócios nos termos previstos no art. 135, III, do CTN (REsp nº 1101728). No entanto, na hipótese em questão, foram suficientemente demonstrados atos que configuram indícios de crimes de apropriação indébita previdenciária, o que faz com que as mencionadas situações se subsumam as normas dos artigos 135, III e 137 I do CTN.

Por fim, requer o Recorrente a exclusão da responsabilidade do sócio Rodrigo Bernadelli Santos, uma vez que seu cargo lhe conferia “*apenas poderes para tratar de assuntos pedagógicos*”.

Todavia, conforme se verifica pelo contrato social e alterações contratuais presentes nos autos e juntados novamente ao recurso voluntário (fls. 2988/3004) ambos os sócios tinham poderes de administração, conforme se observa pela cláusula oitava do contrato social abaixo transcrita:

**CLÁUSULA OITAVA**

*Ficam designados administradores da sociedade todos os sócios diretores que assinarão sempre em conjunto, ou seja, sempre deverá conter a assinatura dos de Dois dos Sócios, os quais caberá a responsabilidade ou representação ativa e passiva da sociedade, em juízo ou fora dele, unicamente em negócios exclusivos de interesse da sociedade...(grifos no original)*

Na nona alteração contratual foi alterada a forma de administração que passou a poder ser exercida independente por cada um dos sócios. Todavia, ambos permanecem com poderes de administração:

**CLÁUSULA OITAVA**

*A sociedade é administrada pelos sócios diretores **MARCELO DE MORAES MELO** e **RODRIGO BERNADELLI SANTOS**, que assinarão independente um do outro, aos quais cabe a responsabilidade ou representação ativa e passiva da sociedade em juízo ou fora dele, unicamente em negócios de interesse exclusivo da sociedade... **PARÁGRAFO ÚNICO:***

*Os sócios diretores têm os seguintes cargos e atribuições:*

**MARCELO DE MORAES MELO** - Diretor Administrativo/Financeiro

**RODRIGO BERNADELLI SANTOS** - Diretor Pedagógico.  
(grifos no original)

O fato de constar do contrato social que o sócio Rodrigo Bernadelli Santos exercia o cargo de diretor pedagógico não é, isoladamente, suficiente para excluir a sua responsabilidade tributária, uma vez que, como demonstrado, possuía poderes de gerência.

Em face do exposto, entendo correta a imputação da responsabilidade aos sócios.

3.4) IMPOSSIBILIDADE DE MANUTENÇÃO DO TERMO DE ARROLAMENTO FORMALIZADO.

Alega a Recorrente que o arrolamento de bens realizado em função do presente processo ofende os princípios da ampla defesa, contraditório e devido processo legal, uma vez que não existe informação nos autos de que foi autuado outro processo administrativo para o termo de arrolamento em questão.

A mencionada alegação não deve ser conhecida. Isso porque, conforme já decidido por esta turma no Acórdão nº 2202-003.694, o CARF não possui competência para analisar matéria relativa a arrolamento de bens, uma vez que esse procedimento não diz respeito à determinação e exigência de créditos tributários. Nesse sentido, merece transcrição parte do voto da Conselheira Relatora Rosemary Figueiroa Augusto:

*Nos termos do art. 3º, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 356, de 09 de*

*junho de 2015, as matérias de competência do CARF, especificamente da 2ª Seção de Julgamento, se restringem à:*

Art. 3º À 2ª (segunda) Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª (primeira) instância que versem sobre aplicação da legislação relativa a:

I Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF);

II IRRF;

III Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR);

IV Contribuições Previdenciárias, inclusive as instituídas a título de substituição e as devidas a terceiros, definidas no art. 3º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007; e V penalidades

pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas físicas e jurídicas, relativamente aos tributos de que trata este artigo.

(...)

*Como se depreende do art. 17, da Instrução Normativa RFB nº 1565, de 11/05/2015, a seguir transcrito, a apreciação da matéria relativa ao arrolamento de bens no âmbito administrativo é de competência da unidade da Receita Federal do Brasil (RFB) do domicílio tributário do sujeito passivo.*

Art. 17. É facultado ao sujeito passivo apresentar recurso administrativo no processo de arrolamento de bens e direitos, no prazo de 10 (dez) dias contado da data da ciência da decisão recorrida, nos termos dos arts. 56 a 65 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999.

§ 1º O recurso será apreciado pelo chefe da divisão, do serviço, da seção ou do núcleo competente para realizar as atividades de controle e cobrança do crédito tributário da unidade da RFB do domicílio tributário do sujeito passivo que, se não o acatar, o encaminhará ao titular da unidade da RFB do domicílio tributário do sujeito passivo.

§ 2º A decisão proferida pelo titular da unidade da RFB do domicílio tributário do sujeito passivo será definitiva na esfera administrativa.

*Logo, não se conhece dessas alegações.*

Em face do exposto, as alegações sobre a regularidade do arrolamento de bens do sócio, não devem ser conhecidas.

### 3.5) DAS MULTAS POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.

Por fim, alega a Recorrente que o lançamento das multas isoladas por descumprimento de obrigações acessórias é indevido, uma vez que todos os seus empregados estão nas folhas de pagamento e estar foram as bases para a geração do Manad.

Improcedente a alegação do Recorrente. Isso porque, como bem observa decisão recorrida:

*a apresentação em meio papel da folha de pagamento, não é capaz de afastar o ilícito praticado, tendo em vista que o artigo 11 determina que "as pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas.*

*12.2. Tem-se, inclusive, que durante a fiscalização a empresa já havia sido alertada, acerca das inconsistências apresentadas em suas folhas de pagamento (MANAD), conforme se extrai do TIF 2, fls. 1749, as quais poderiam incorrer em multa, caso não fossem sanadas, o que de fato ocorreu.*

"Na folha de pagamento em arquivo digital, constatamos segurados com cadastro incompleto, desvinculados de estabelecimento, além de outras inconsistências, como valores/segurados em GFIP mas fora da folha".

*12.3. Desta forma, corretamente aplicada a multa de R\$ 60.252,50, (sessenta mil e duzentos e cinquenta e dois reais e cinquenta centavos), correspondente a 5% de dados incorretos constantes das Folhas de Pagamento apresentadas em arquivo digital, nos termos do inciso II do art.12 da Lei 8218/91, até o limite máximo de 1% da receita, conforme detalhado na listagem "AI22multa erros Folha Manad".*

*12.4. Em relação ao Auto de Infração DEBCAD nº 51.060.273-8 (CFL 77), conforme bem informado no Relatório Fical, a empresa declarou várias GFIPs em atraso no período de 08/2010 a 10/2013, restando configurada a infração ao disposto no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, na redação da Medida Provisória nº 449, de 4 de dezembro de 2008, motivo pelo qual deve ser mantida a multa no valor de R\$ 21.527,94 (vinte e um mil e quinhentos e vinte e sete reais e noventa e quatro centavos), com fundamento no art. 32-A, caput, I, §§ 1º, 2º, 3º da Lei nº 8.212, de 1991, respeitado o disposto no art. 106, II, "c" do Código Tributário Nacional (CTN), não podendo ser afastada.*

Em face do exposto, correto o lançamento das multas isoladas.

### 3.6) DO RECONHECIMENTO DE OFÍCIO DE ERRO MANIFESTO NO PRIMEIRO ACÓRDÃO E DA "COBRANÇA EM DUPLICIDADE".

Tendo em vista o aditamento à Impugnação por fato superveniente, juntado aos autos pelo órgão preparador em 21/11/2014 (fls. 2691/2713), onde a empresa postula pela exclusão dos Autos de Infração das contribuições e respectivos consectários parcelados no âmbito da PGFN e nos termos da Lei nº 12.996, de 2014, a partir de GFIPs apresentadas durante o procedimento fiscal e que geraram inscrição de débito em Dívida Ativa, sendo tais débitos identificados nos sistemas da Receita Federal como DEBCADs nº 45.154.443-9 e nº 45.154.444-7 (integrantes da IP 00.120.550/2014, IP PARC WEB), conforme fls. 2691/2713, a 5ª Turma de Julgamento, mediante o Acórdão DRJ/CTA nº 06-50.335, proferido em 28 de novembro de 2014, considerou por unanimidade de votos, prejudicada em parte a impugnação em relação às contribuições e

respectivas multas e juros, cuja base de cálculo conste simultaneamente dos Autos de Infração e das GFIPs não espontâneas integrantes da IP 00.120.550/2014, e no que subsiste, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Todavia, em 19/01/2015, o Serviço de Controle e Acompanhamento Tributário da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em Goiânia devolveu o processo para a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba, para o fim de avaliar a conveniência de retificar o Acórdão, considerando a Nota Técnica Dipej/Dipef nº 02 de 17/05/2011, que determina que todos os valores cobrados em duplicidade devem ser excluídos dos DCG's nºs 45.154.443-9 e nº 45.154.444-7, não devendo ter qualquer repercussão no presente AIOP, nos termos do despacho de fls. 2866.

Em razão da mencionada retificação de ofício o Recorrente alega que:

*A questão objeto da controvérsia foi o fato da autoridade fiscal (portanto, a administração tributária) haver intimado o fiscalizado a apresentar GFIP no curso da auditoria e, ao final, cobrar os débitos ali confessados em duplicidade. Uma vez com sua inclusão nos autos de infração e, novamente, ao validar as GFIP's fazendo com que os mesmos fosse colocados em exigibilidade. Os débitos validados nas GFIP (sic) foram inscritos em Dívida Ativa da União e posteriormente parcelados, estando com os pagamentos em dia.*

Improcedente a alegação do Recorrente. Isso porque, conforme claramente exposto na declaração de voto que acompanha o acórdão, o parcelamento da obrigação principal não tirava, ao contrário do exposto na primeira decisão, o interesse de agir do então Impugnante. Isso porque:

*2. Antes de cientificar a empresa do teor do Acórdão 5ªTurma/DRJ/CTA nº 06-50.335, o órgão preparador noticia que o DCG fundado em GFIPs não espontâneas deve ser cancelado; por conseqüência, o pedido de parcelamento deve ser atingido pela nulidade.*

*3. De fato, falece interesse ao contribuinte em impugnar a existência e validade da obrigação tributária, eis que a petição de fls. 2781/2786 a reconhece, tanto que sustenta haver duplicidade, ou seja, a mesma obrigação tributária teria justificado a constituição de dois créditos tributários, devendo prevalecer o veiculado nos DCGs no entender da empresa.*

*4. Na impugnação, contudo, a empresa não ataca diretamente a existência e validade da obrigação tributária principal, eis que a argumentação alinhavada pela empresa foi de ordem procedimental ou não vinculada à existência e validade da obrigação tributária, ou seja, falta de isenção da autoridade fiscal; vícios do procedimento fiscal de lançamento e cerceamento do direito de defesa; erros na elaboração dos demonstrativos das bases de cálculo; ser indevida a qualificação e o agravamento da multa de ofício; e ausência de intenção de cometer crime e de responsabilidade dos sócios.*

*5. Nesse contexto, aflora que o Acórdão 5ªTurma/DRJ/CTA nº 06-50.335 incide em lapso manifesto, a gerar negativa de prestação jurisdicional administrativa, ao não apreciar a argumentação de defesa especificada no item anterior em*

*relação às contribuições e respectivas multas e juros, cuja base de cálculo conste simultaneamente dos Autos de Infração e das GFIPs não espontâneas integrantes da IP 00.120.550/2014 (DEBCADs nº 45.154.443-9 e nº 45.154.444-7); alegações de defesa não atingidas pela falta de interesse superveniente, havendo inexistência material por lapso manifesto ao se tomar como não contestada por ausência superveniente de interesse processual matéria efetivamente contestada e para a qual se mantém o interesse processual.*

*6. Destarte, com lastro no § 1º do art. 21 da Portaria MF nº 341, de 2011, bem como no dever de autotutela da Administração (Lei nº 9.784, de 1999, art. 53), impõe-se a emissão de novo Acórdão para se anular tão-somente a decisão de não conhecimento parcial da impugnação, mantendo-se no restante o Acórdão 5ªTurma/DRJ/CTA nº 06-50.335, de 28/11/2014, e se apreciar integralmente a impugnação, estendendo-se a fundamentação já veiculada no Voto acolhido no Acórdão 5ªTurma/DRJ/CTA nº 06-50.335, para a integralidade da impugnação.*

#### 4) CONCLUSÃO

Em face do exposto, rejeito as preliminares e, no mérito, nego provimento ao Recurso Voluntário.

*(Assinado digitalmente)*

Junia Roberta Gouveia Sampaio.