



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10166.721426/2011-22
ACÓRDÃO	2302-004.456 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	8 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FOSSIL ADMINISTRACAO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

CONHECIMENTO. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

O Carf não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. SÚMULA CARF 02

JURISPRUDÊNCIA E DOUTRINA

As referências e entendimentos doutrinários e decisões proferidas em outros julgados administrativos ou judiciais não vinculam os julgamentos administrativos emanados do CARF.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. SERVIÇOS DE TRANSPORTE. AUSÊNCIA DE PROVA DE QUE HOVE APENAS O ALUGUEL DE VEÍCULO.

A empresa é obrigada a recolher à Seguridade Social as contribuições a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços, cabendo-lhe prova em contrário que não houve a prestação de serviço.

PENALIDADE PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. DISTINÇÃO.

Se a lei estipula penalidade pelo descumprimento de determinada obrigação tributária acessória, não há que se falar em absorção pelo pagamento ou lançamento da obrigação principal.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INFRAÇÃO. ARQUIVOS DIGITAIS. SÚMULA CARF Nº 181.

No âmbito das contribuições previdenciárias, é incabível lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória relacionada à apresentação de informações e documentos exigidos, ainda que em meio digital, com fulcro no caput e parágrafos dos artigos 11 e 12 da Lei 8.218/1991.

MULTA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CFL 68. SÚMULA CARF 196.

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal, bem como de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, a retroatividade benigna deve ser aferida da seguinte forma: (i) em relação à obrigação principal, os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deverão ser comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Medida Provisória nº 449/2008, sendo a multa limitada a 20%; e (ii) em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, os valores lançados nos termos do art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, de forma isolada ou não, deverão ser comparados com o que seria devido nos termos do que dispõe o art. 32-A da mesma Lei n. 8.212/1991.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações relativas à ofensa dos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e ao caráter confiscatório da multa aplicada, para no mérito, dar-lhe provimento parcial para determinar:

- a-) cancelamento dos Autos de Infração-DEBCAD nº 37.322.028-6 e nº 37.322.029-4, nos termos da Súmula CARF nº 181;
- b-) retroatividade benigna da multa, nos termos da Súmula CARF nº 196.

Assinado Digitalmente

Carmelina Calabrese – Relator

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Carmelina Calabrese, Roberto Carvalho Veloso Filho, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

RELATÓRIO

Por sua clareza e precisão, adoto trechos do relatório da decisão de primeira instância, para descrever o procedimento fiscal e a impugnação:

Trata-se de processo no nome da contribuinte em epígrafe, doravante mencionada simplesmente como contribuinte, por meio do qual foi formalizado crédito tributário incluindo o período 01/2007 a 12/2008. O processo se compõe dos seguintes Autos de Infração:

a) Autos de Infração de Obrigação Principal:

Auto de Infração	Valor Principal	Data da Consolidação	Valor Consolidado	Contribuições	Levantamentos
37.322.030-8	118.741,47	06/05/2011	218.375,26	Contribuição da empresa incidente sobre a remuneração de contribuintes individuais (Lei nº 8.212/91, art. 22, III)	- C1 - PG A CONT INDIV IDENTIFIC; - C11 - PG A CONT INDIV IDENTIFIC; - C12 - PG A CONT INDIV IDENTIFIC; - C2 - PG A CONT INDIV NAO IDENTIFIC; - C21 - PG A CONT INDIV NAO IDENTIFIC; - C22 - PG A CONT INDIV NAO IDENTIFIC; - TR - PG A TRANSPORTADORES AUTÔNOMOS; - TR1 - PG A TRANSPORTADORES AUTÔNOMOS; - TR2 - PG A TRANSPORTADORES AUTÔNOMOS.
37.322.031-6	41.764,83	06/05/2011	77.727,01	contribuição dos segurados contribuintes individuais prevista na Lei nº 8.212/1991, art. 21, com a redução constante no art. 30, §4º, da mesma lei, cujo contribuinte de fato é o contribuinte individual caracterizado nessa lei, art. 12, V	- C1 - PG A CONT INDIV IDENTIFIC; - C11 - PG A CONT INDIV IDENTIFIC; - C12 - PG A CONT INDIV IDENTIFIC; - C2 - PG A CONT INDIV NAO IDENTIFIC; - C21 - PG A CONT INDIV NAO IDENTIFIC; - C22 - PG A CONT INDIV NAO IDENTIFIC; - TR - PG A TRANSPORTADORES AUTÔNOMOS; - TR1 - PG A TRANSPORTADORES AUTÔNOMOS; - TR2 - PG A TRANSPORTADORES AUTÔNOMOS.
37.322.032-4	846,64	06/05/2011	1.403,35	contribuições destinadas aos seguintes terceiros (outras entidades): Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE(Salário-Educação), Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA, Serviço Social da Indústria - SESI, Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial - SENAI e Serviço de Apoio às Pequenas e Médias Empresas - SEBRAE	- TR - PG A TRANSPORTADORES AUTÔNOMOS; - TR1 - PG A TRANSPORTADORES AUTÔNOMOS; - TR2 - PG A TRANSPORTADORES AUTÔNOMOS.
37.322.033-2	418.823,60	06/05/2011	632.339,92	Glosa de compensação indevida	- CP - COMPENSAÇÃO INDEVIDA; - CP1 - COMPENSAÇÃO INDEVIDA; - CP2 - COMPENSAÇÃO INDEVIDA

b) Autos de Infração com multa por descumprimento de obrigação acessória:

Auto de Infração	Cód. de Fund. Legal	Descrição Sumária da Infração e Dispositivo Legal Infringido	Valor
37.322.022-7	68	infração à Lei n.º 8.212/91, art. 32, IV, § 5º, por terem sido apresentadas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e de Informações à Previdência Social – GFIPs com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias	31.316,16
37.322.023-5	35	Infração à Lei n.º 8.212/91, art. 32, III, c/c Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, art. 225, III, por a empresa deixar de prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização.	15.235,55
37.322.024-3	78	Infração por a empresa ter apresentado a GFIP com informações incorretas ou omissas.	17,345,00

37.322.025-1	30	infração à Lei n.º 8.212/91, art. 32, I, c/c o Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, art. 225, I e § 9º, por a empresa ter deixado de preparar as folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos.	1.523,57
37.322.026-0	34	infração à Lei n.º 8.212/91, art. 32, II, c/c Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, art. 225, II, e §§ 13 a 17, por a empresa deixar de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos.	15.235,55
37.322.027-8	59	infração à Lei n.º 8.212/91, art. 30, I, "a", e Lei nº 10.666/2003, art. 4º, c/c Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, art. 216, I, "a", por a empresa deixar de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais.	1.523,57
37.322.028-6	23	Infração à Lei nº 8.218/1991, art. 11, §§ 3º e 4º, por a empresa deixar de cumprir o prazo estabelecido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil para apresentação de arquivos e sistemas em meio digital correspondentes aos registros de seus negócios e atividades econômicas ou financeiras, livros ou documentos de natureza contábil e fiscal.	720.430,15
37.322.029-4	21	Infração à Lei nº 8.218/1991, art. 11, §§ 3º e 4º, por a empresa deixar de atender a forma estabelecida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil de apresentação de arquivos com informações em meio digital correspondentes aos registros de seus negócios e atividades econômicas ou financeiras, livros ou documentos de natureza contábil e fiscal.	360.215,07

De acordo com o Relatório Fiscal da Infração:

1. Foi emitida Representação Fiscal para Fins Penais.

Contribuintes Individuais

2. Foram lançadas as contribuições sociais incidentes sobre as remunerações de segurados contribuintes individuais que prestaram serviços à empresa, inclusive condutores autônomos de veículos rodoviários (contribuição patronal e contribuição do segurado). Houve também o lançamento de contribuições devidas às entidades conveniadas (terceiros) Serviço Social do Transporte – SEST e Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte – SENAT.

3. Foram detectados na contabilidade da empresa vários pagamentos efetuados a pessoas físicas. Em face da falta de padronização das contas utilizadas para os registros contábeis e da falta de clareza dos históricos existentes, foi solicitado que a empresa apresentasse os documentos que lhes deram suporte. A documentação foi apresentada somente para parte dos lançamentos contábeis. Com base na Lei nº 8.212/1991, art. 33, §3º, e Instrução Normativa RFB nº 971/2009, art. 447, a Auditoria considerou como prestação de serviços por pessoas físicas os fatos registrados para os quais não foram exibidos documentos.

4. Além disso, houve lançamentos identificados pela empresa como pagamentos efetuados a transportadores autônomos. As bases de cálculo relativas a eles corresponderam a 20% (vinte por cento) do valor bruto faturado.

Compensação Indevida

5. A Auditoria constatou que, nas GFIP do estabelecimento 36.761.161/0003-07, período 07/2007 a 13/2007, 03/2008 a 12/2008, houve compensações em valores superiores aos valores retidos nas notas fiscais de prestação de serviços. Não houve demonstração da origem desses valores, bem como do seu cálculo ou, ainda, da existência de decisão judicial que justificasse esse procedimento.

6. Assim, com fulcro na Lei nº 8.212/1991, art. 89, §9º, tais montantes foram glosados como compensações indevidas.

7. Com o advento da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, foi alterado o sistema de multas aplicadas quando da lavratura de Autos de Infração relativos às contribuições previdenciárias. A multa por lançamento de ofício passou a ser regida pelo art. 44 da Lei nº 9.430/1996, tendo sido revogado o art. 35, II, da Lei nº 8.212/1991 e o art. 35-A foi acrescentado. Houve alteração também nos valores das multas pelo não cumprimento da obrigação acessória de declarar GFIP ou por declará-la com incorreções ou omissões, tendo sido adicionado o art. 32-A na Lei nº 8.212/1991. Além disso, para os casos de compensação indevida, a aplicação da multa imposta passou a ser regida pelo artigo 89, §§ 9º e 10, da Lei 8.212/91, na redação dada pela nova legislação.

8. Em obediência ao art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional, o Auditor Fiscal fez a comparação entre as multas anteriormente aplicáveis e as multas atualmente vigentes e aplicou a mais benéfica em cada competência. Apenas para as competências 01/2008 e 09/2008 as multas anteriores se mostraram mais favoráveis à empresa. Para as demais competências, foi aplicada a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) e a multa prevista no art. 32-A, caput, I e §§ 2º e 3º.

9. A alteração legislativa não alcançou o lançamento das contribuições destinadas a outras entidades (terceiros), para as quais não há obrigatoriedade legal de declaração em GFIP. A multa incidente sobre essas contribuições ainda está disposta na legislação anterior, correspondendo a 24% (vinte e quatro por cento).

Auto de Infração com Cód. de Fund. Legal 68

10. Nas competências 01/2008 e 09/2008, a empresa não informou em GFIP remunerações pagas ou creditadas a contribuintes individuais, inclusive

transportadores autônomos. Ademais, compensou indevidamente valores de contribuição previdenciária na competência 09/2008.

11. Foi, então, aplicada a multa prevista no art. 32, § 5º, da Lei 8.212/91, c/c art. 283, art. 284, inciso II, e art. 373 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99, correspondente a 100% do valor da contribuição não declarada, limitada, por competência, aos valores da tabela do art. 32, §4º, da Lei nº 8.212/91, os quais dependem do número de segurados a serviço da empresa.

Auto de Infração com Cód. de Fund. Legal 35

12. Embora intimada, a empresa deixou de apresentar a memória de cálculo das compensações efetuadas, com as guias de recolhimento que originaram os créditos compensados e contratos de prestação de serviços e notas fiscais, faturas e recibos de mão de obra ou serviços prestados.

13. A contribuinte deixou, ainda, de esclarecer a natureza de valores contabilizados em face da impossibilidade de sua identificação exclusivamente com base na nomenclatura da conta contábil ou no histórico dos lançamentos.

14. A multa foi, então, aplicada conforme Lei nº 8.212/1991, art. 92, c/c Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99, art. 283, II, “b”.

Auto de Infração com Cód. de Fund. Legal 78

15. A empresa apresentou a GFIP com incorreções e omissões. Nas declarações do estabelecimento com CNPJ 36.761.161/0003-07, competências 01/2007 a 12/2007 e 02/2008, foi informado valor devido inferior ao valor recolhido. A empresa foi intimada a apresentar GFIP retificadora, tendo cumprido essa determinação.

16. Houve, ainda, GFIP com informações incorretas relativamente às informações de compensação e retenção de 11% (onze por cento) sofrida pelos tomadores.

17. A multa por essa infração, conforme legislação atualmente vigente, está prevista na Lei nº 8.212/1991, art. 32-A, caput, I e §§ 2º e 3º, dispositivos incluídos pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009. Para as competências 01/2007 a 13/2007, 02/2008 a 08/2008 e 10/2008 a 13/2008, a comparação entre os sistemas de multa indicou como mais benéfica a multa atual, totalizada em R\$ 17.345,00 (dezessete mil, trezentos e quarenta e cinco reais).

Auto de Infração com Cód. de Fund. Legal 30

18. A empresa cometeu infração à Lei nº 8.212/1991, art. 32, I, ao não incluir nas folhas de pagamento as remunerações pagas ou creditadas aos contribuintes individuais, inclusive transportadores autônomos rodoviários, que lhe prestaram serviços no período 01/2007 a 12/2008.

19. A multa foi aplicada com base na Lei nº 8.212/91, arts 92, e no Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, art. 283, I, “a”, em seu valor mínimo, ou seja, R\$.1.523,57 (mil, quinhentos e vinte e três reais e cinquenta e sete centavos).

Auto de Infração com Cód. de Fund. Legal 34

20. Houve infração à Lei nº 8.212/1991, art. 32, II, c/c Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, art. 225, II e §§ 13 a 17, quando a empresa contabilizou os valores pagos aos segurados contribuintes individuais, inclusive transportadores autônomos de veículos rodoviários, em diversas contas cujos títulos não deixam claros ou especificam os fatos geradores das contribuições previdenciárias.

21. A auditoria aplicou a multa com base na Lei nº 8.212/91, arts. 92, e nº Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, art. 283, II, “a”, ou seja, R\$.15.235,55 (quinze mil, duzentos e trinta e cinco reais e cinquenta e cinco centavos).

Auto de Infração com Cód. de Fund. Legal 59

22. A empresa deixou de arrecadar, mediante desconto, as contribuições dos segurados contribuintes individuais, inclusive transportadores autônomos, que lhe prestaram serviços, infringindo a Lei nº 8.212/1991, art. 30, I, “a”.

23. A multa foi aplicada com base na Lei nº 8.212/91, art. 92, e nº Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, art. 283, I, “g”, no montante de R\$.1.523,57 (mil, quinhentos e vinte e três reais e cinquenta e sete centavos).

Auto de Infração com Cód. de Fund. Legal 23

24. A contribuinte comprovadamente utiliza sistema eletrônico de processamento de dados e foi intimada, em 14/01/2011, a apresentar, em 20 (vinte) dias, suas informações contábeis e de folha de pagamento em meio digital, no formato Manad, versão 1.0.0.2, aprovada pela Instrução Normativa MPS/SRP nº 12/2006, exigida à época dos fatos geradores. A intimação foi reiterada em 10/02/2011, tendo os arquivos sido entregues somente em 15/02/2011, 32 (trinta e dois) dias após a intimação inicial. Tal conduta infringe a Lei nº 8.218/1991, art. 11, §§ 1º, 3º e 4º.

25. A multa é determinada pela Lei nº 8.218/1991, art. 12, III e parágrafo único, e totalizou R\$ 720.430,15 (setecentos e vinte mil, quatrocentos e trinta reais e quinze centavos).

Auto de Infração com Cód. de Fund. Legal 21

26. Os arquivos referentes às folhas de pagamento foram apresentados com leiaute incorreto, não permitindo leitura e validação pelo Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais – SVA, versão 3.0.4. A Auditoria utilizou as folhas de pagamento em meio papel ou em arquivos digitais em formato PDF gerados pelo sistema de folha de pagamento da empresa.

27. A multa foi calculada de acordo com a Lei nº 8.218/1991, art. 12, I e parágrafo único, resultando em R\$ 360.215,07 (trezentos e sessenta mil, duzentos e quinze reais e sete centavos).

Impugnação

Em 12/05/2011 a contribuinte foi notificada, na pessoa de procurador habilitado. Em 13/06/2011, apresentou impugnações para os Autos de Infração 37.322.022-7, 37.322.023-5, 37.322.024-3, 37.322.025-1, 37.322.026-0, 37.322.027-8, 37.322.028-6, 37.322.029-4, 37.322.030-8, 37.322.032-4, 37.322.031-6 e 37.322.033-2. Nas impugnações, a empresa alega, em síntese:

Contribuintes Individuais

1. Dentre os valores lançados como remunerações de contribuintes individuais sob a especificação de “não identificados pela empresa”, uma parte significativa não tem essa natureza, pois dizem respeito a serviços prestados por pessoas jurídicas; compra de bens móveis (mercadorias); locação de coisas móveis (veículos) e compra de bem imóvel.
2. A impugnante elaborou o demonstrativo com a identificação da verdadeira natureza dos negócios jurídicos relacionados aos pagamentos a fornecedores, prestadores de serviço e contratantes diversos lançados no levantamento “LANÇAMENTOS CONTÁBEIS NÃO IDENTIFICADOS PELA EMPRESA”. Foram anexados documentos comprobatórios.
3. Ressalta que a locação de veículo de pessoas físicas não constitui prestação de serviços sujeita às contribuições lançadas, conforme se depreende do Código Civil (Lei nº 10.406/2002), art. 565 e seguintes (disciplinam o contrato de locação de coisas), em cotejo com o art. 593 e seguintes (disciplinam o contrato de prestação de serviços). Ademais, em diversos pagamentos foram feitos acréscimos de R\$ 2,72 (dois reais e setenta e dois centavos), que corresponde à tarifa bancária exigida na transferência eletrônica de valores, custo a cargo da impugnante. Para essas locações, o valor do negócio adicionado a essa tarifa correspondem aos valores lançados.
4. Em relação ao pagamento efetuado à pessoa jurídica Lima Neto, Filho, Borja Andrade Advogados (CNPJ 02.911.978/0001-30), a impugnante depositou o valor

bruto da Nota Fiscal nº 002882. O nome do beneficiário do pagamento e a data são os mesmos.

5. Quanto aos lançamentos de contribuintes individuais considerados pela Auditoria como pagamentos a transportadores autônomos, na verdade, dizem respeito a pagamentos por locação de veículos. A impugnante elaborou demonstrativo no qual relacionou tais pagamentos. Foram juntadas, ainda, as cópias das notas fiscais emitidas pelos locadores.

Inadvertidamente, algumas dessas notas fiscais foram emitidas com a discriminação incorreta da natureza jurídica do contrato, como se tivesse ocorrido “prestação de serviço”.

6. Dessa forma, os valores recolhidos indevidamente foram:

a. referentes aos lançamentos contábeis não identificados pela empresa:

i. Auto de Infração nº 37.322.031-6 (contribuição dos segurados): R\$ 16.575,10 (dezesesse mil, quinhentos e setenta e cinco reais e dez centavos);

ii. Auto de Infração nº 37.322.030-8 (contribuição patronal): R\$ 55.375,53 (cinquenta e cinco mil, trezentos e setenta e cinco reais e cinquenta e três centavos);

b. relativos aos transportadores autônomos:

i. Auto de Infração nº 37.322.031-6 (contribuição dos segurados): R\$ 1.725,75 (um mil, setecentos e vinte e cinco reais e setenta e cinco centavos);

ii. Auto de Infração nº 37.322.030-8 (contribuição patronal): R\$ 3.185,02 (três mil, cento e oitenta e cinco reais e dois centavos);

iii. Auto de Infração nº 37.322.032-4 (contribuição ao SEST/SENAT): R\$ 396,13 (trezentos e noventa e seis reais e treze centavos)

7. A contribuinte efetuou o recolhimento de parte das contribuições incluídas nos Autos de Infração nº 37.322.031-6 (R\$ 36.854,48), nº 37.322.030-8 (R\$ 98.565,13) e nº 37.322.032-4 (R\$ 863,74), com a redução de 50% (cinquenta por cento da multa de ofício), não sendo objeto da impugnação. Tais montantes devem ser excluídos dos Autos de Infração.

Auto de Infração nº 37.322.022-7 (Cód. de Fund. Legal 68)

8. O suposto ilícito relatado no Auto de Infração nº 37.322.022-7 (não declaração na GFIP de remunerações pagas ou creditadas a contribuintes individuais, inclusive transportadores autônomos) resta absorvido pelas pretensas infrações descritas nos Autos de Infração nº 37.322.030-8, nº 37.322.031-6 e nº 37.322.032-4 (omissão de recolhimento de contribuições incidentes sobre remuneração de contribuintes individuais, inclusive transportadores autônomos). O princípio da absorção,

portanto, aplica-se ao caso. Por esse princípio, uma vez que o fato previsto na norma supostamente infringida constitui um meio para alcançar um fim definido como ilícito mais grave por outra norma, a pena aplicada será somente aquela definida para esta última infração.

9. Deve ser ressaltado, ainda, que a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) não teria sido aplicada se a impugnante houvesse declarado em GFIP as questionadas remunerações, mas sim a multa de mora. Tal fato evidencia que a multa de ofício já pune a suposta falta de declaração na GFIP. Houve, pois, bis in idem.

10. Há também bis in idem com o Auto de Infração nº 37.322.024-3 (Cód. de Fund. Legal 78). Apesar da clareza dos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/1991, com redação anterior à Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, está-se exigindo da impugnante duas multas com base na mesma infração: erros cometidos ao informar a GFIP.

11. Ademais, com o advento da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, acabou a distinção antes existente entre o tipo de erro cometido, tendo as multas sido unificadas. Deve, pois, ser aplicado o Código Tributário Nacional – CTN, art. 106, I, pois a nova lei cominou penalidade menos severa.

Auto de Infração nº 37.322.023-5 (Cód. de Fund. Legal 35)

12. Depois de intimada, a contribuinte apresentou à autoridade fiscal todos os documentos de que dispunha.

13. Os documentos apresentados foram suficientes para confirmar a regularidade dos pagamentos e a inexistência de fatos geradores ou, interpretando-os como fatos geradores, efetuar o lançamento de ofício, tanto que foram lavrados 4 (quatro autos de infração): 37.322.030-8, 37.322.031-6, 37.322.032-4 e 37.322.033-2.

14. Consta expressamente no Relatório Fiscal que a empresa apresentou diversos recibos de pagamento, comprovantes de depósito em conta corrente, cópias de cheque, notas fiscais avulsas de prestação de serviços, dentre outros documentos. Com relação aos registros contábeis cuja documentação foi considerada deficiente pelo Auditor Fiscal, foi efetuado o lançamento de ofício da contribuição social. Dessa forma, todos os registros contábeis permitiam a verificação da natureza do fato registrado, ou pela nomenclatura da conta ou pelo histórico.

15. Mesmo quanto aos fatos para os quais não houve apresentação de documentação fiscal, não houve prejuízo para a fiscalização e apuração de eventuais créditos contábeis, já que todos foram reputados como fatos geradores.

16. Não há previsão na Lei nº 8.212/1991, tampouco no Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, para a elaboração de planilhas, demonstrativos, memórias de cálculo ou documentos semelhantes.

17. Todas as GFIP que estavam em poder da contribuinte foram apresentadas.

18. Em obediência ao princípio da absorção, não poderia ter sido aplicada a penalidade, a qual se refere a fato considerado como infração que serve de meio para consecução de outro, respondendo a contribuinte somente pelos ilícitos objeto dos Autos de Infração nº 37.322.030-8, nº 37.322.031-6, nº 37.322.032 e nº 37.322.033-2.

Auto de Infração nº 37.322.024-3 (Cód. de Fund. Legal 78)

19. A autoridade lançadora deixou de produzir provas da ocorrência da infração, tampouco declarou o fato jurídico tributário na sua completude. O Fisco tem o dever de provar o fato que alega e de descrever detalhadamente os fatos. A ausência de fundamentação da exigência fiscal ensejou o cerceamento do direito de defesa da contribuinte, o que impõe a nulidade do lançamento.

20. Diante da ausência de fundamentação, não é possível se averiguar se há alguma relação da suposta infração com aquelas relatadas nos Autos de Infração nº 37.322.030-8, 37.322.031-6 e 37.322.032-4. Assim, com a “suposição de que as pretensas faltas com base nas quais foi lavrado o lançamento ora fustigado tenham alguma relação com as supostas infrações” objeto daqueles autos de infração, não pode haver penalidades distintas por descumprimento de um dever-se único. Se um fato descrito em uma norma estiver compreendido em outra mais ampla, será regido por esta no que diz respeito à penalidade, segundo o princípio da absorção.

21. De acordo com os relatórios dos autos de infração, “Percebe-se, à toda evidência, que o suposto ilícito tributário que ensejou a lavratura do AI/DEBCAD nº 37.322.024-3, em testilha, é completamente absorvido pelas pretensas infrações de que decorreram a lavratura dos AI/DEBCAD nºs 37.322.030-8, 37.322.031-6 e 37.322.032-4 (doc.01), pois aquele é normalmente praticado – fato-meio – para realização destas – fato –fim”.

22. Não teria sido lançada a multa de ofício se a impugnante houvesse declarado em GFIP as remunerações.

Auto de Infração nº 37.322.025-1 (Cód. de Fund. Legal 30)

23. O fato descrito no Relatório Fiscal foi a não inclusão em folha de pagamento das remunerações pagas ou creditadas aos contribuintes individuais, inclusive transportadores autônomos, que prestaram serviços à empresa. Esse fato não se subsumi à norma prevista no art. 32, I, da Lei nº 8.212/1991 e art. 225, I, §9º, I a V, do Decreto nº 3.048/1999 (RPS).

24. Mesmo que se entenda que houve a infração, pelo princípio da absorção, a punibilidade já foi exercitada quando da imposição da multa de ofício aplicada nos Autos de Infração nº 37.322.030-8, nº 37.322.031-6 e nº 37.322.032-4 (omissão de recolhimento das contribuições). A confecção das folhas de pagamento em desacordo com os padrões e normas estabelecidos é conduta-meio visando ao recolhimento das contribuições devidas.

Auto de Infração nº 37.322.026-0 (Cód. de Fund. Legal 34)

25. Somente incorre na infração ao art. 32, II, a empresa que deixa de contabilizar fatos geradores de contribuições previdenciárias. Se os fatos foram contabilizados, mas ela deixa de tributá-los, não há a infração. O próprio Auditor Fiscal considerou correta a contabilidade e tributou os valores nela discriminados por meio dos Autos de Infração nº 37.322.030-8, nº 37.322.031-6 e nº 37.322.032-4. A não existência da infração impõe a declaração de improcedência da exigência fiscal.

26. Pelo princípio da absorção, a penalidade aplicada nos Autos de Infração nº 37.322.030-8, nº 37.322.031-6 e nº 37.322.032-4 absorve a penalidade para a infração aqui discutida. Nesses lançamentos foi, inclusive, já aplicada a multa de ofício.

Auto de Infração nº 37.322.027-8 (Cód. de Fund. Legal 59)

27. As infrações descritas nos Autos de Infração nº 37.322.030-8, nº 37.322.031-6 e nº 37.322.032-4 absorvem o suposto ilícito no Auto de Infração nº 37.322.027-8, qual seja, a falta de arrecadação, mediante desconto das remunerações, das contribuições dos segurados contribuintes individuais. Esta última conduta é meio e objetiva o recolhimento dos tributos em questão.

Auto de Infração nº 37.322.028-6 (Cód. de Fund. Legal 23)

28. Não houve atraso na apresentação das informações contábeis e de folha de pagamento em meio digital, no formato Manad. A impugnante foi cientificada, por via postal, do Termo de Início de Procedimento Fiscal em 14/01/2011, uma sexta-feira. Conforme art. 5º do Decreto nº 70.235/1972, excluindo-se o dia de início, o termo inicial do prazo ocorreu em 17/01/2011 e teria findado em 05/02/2011. Como essa data caiu em um sábado, somente em 07/02/2011 ocorreu o termo final do prazo.

29. Tal prazo foi prorrogado quando a contribuinte foi novamente intimada em 07/02/2011 (Termo de Intimação Fiscal 1) para apresentar os mesmos arquivos digitais, nº prazo de 10 (dez) dias, tendo em vista as alterações no Mandado de Procedimento Fiscal em 24/01/2011, com a inclusão de novos tributos e períodos de fiscalização. A apresentação dos documentos em 15/02/2011 foi, portanto, tempestiva.

30. Além disso, o inciso III do art. 12 da Lei nº 8.218/1991 prevê multa de caráter confiscatório e desproporcional, portanto inconstitucional.

31. Mesmo não se admitindo os argumentos da impugnante, houve erro no cálculo da multa, a qual corresponde a dois centésimos por cento por dia de atraso sobre a receita bruta da pessoa jurídica, até o máximo de um por cento desta (Lei nº 8.218/1991, art.12, III). A própria autoridade fiscal reconhece o dia 07/02/2011 como o termo final do prazo para apresentação dos mencionados documentos. Também admite que os arquivos solicitados foram entregues no dia 15/02/2011, o que dá 8 (oito) dias de atraso e não 32 (trinta e dois).

Assim, o valor que deveria ter sido lançado é R\$ 115.268,82 (cento e quinze mil, duzentos e sessenta e oito reais e oitenta e dois centavos).

Auto de Infração nº 37.322.029-4 (Cód. de Fund. Legal 21)

32. Conforme relato da própria autoridade fiscal, a contribuinte teria apresentado leiaute incorreto somente em relação à folha de pagamento, não havendo qualquer irregularidade quanto aos livros contábeis. Foi relatado também que os trabalhos foram realizados com base nas folhas de pagamento em meio papel ou digital em formato PDF.

33. A instituição de obrigações acessórias se justifica apenas no interesse do controle, arrecadação e fiscalização. As informações prestadas pela impugnante em atendimento à intimação possibilitaram a realização plena e regular da auditoria fiscal, cumprindo o fim a que se destinam. Não houve ausência de informação ou prestação de informação com conteúdo incorreto, não ocorrendo prejuízo às atividades realizadas pela autoridade fiscal.

34. No caso em exame, foram afrontados os princípios constitucionais da razoabilidade, proporcionalidade e moralidade da Administração Pública. Ademais, a autuação é ilegítima, por não atender ao interesse público, tendo a penalidade natureza confiscatória.

Posteriormente, em 14/06/2011, o Auto de Infração nº 37.322.033-2, com o lançamento de glosa de compensação indevida, foi integralmente pago pela contribuinte.

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

O julgamento foi realizado em sessão de 17 de fevereiro de 2017, quando foi proferido o Acórdão nº 08-37.851 - 6ª Turma da DRJ/FOR, e-fls. 1002 a 1023, considerando procedente em parte a impugnação, com a manutenção parcial do crédito tributário, nos seguintes termos:

- l) **exonerando integralmente** os valores lançados no **Auto de Infração nº 37.322.032-4**, por nulidade de natureza material;

II) **exonerando parte dos valores lançados nos Autos de Infração nº 37.322.030-8 e nº 37.322.031-6**, por improcedência comprovada pelos documentos apresentados, tudo conforme Discriminativos Analíticos de Débitos Retificados em anexo;

III) **exonerar parte da multa lançada no Auto de Infração nº 37.322.028-6**, por incorreção no cálculo, devendo permanecer o valor de R\$ 115.268,82 (cento e quinze mil, duzentos e sessenta e oito reais e oitenta e dois centavos);

IV) **manter integralmente os valores lançados nos Autos de Infração nº 37.322.022-7, 37.322.023-5, 37.322.024-3, 37.322.025-1, 37.322.026-0, 37.322.027-8 e 37.322.029-4.**

RECURSO VOLUNTÁRIO

A ciência ao Acórdão de Impugnação deu-se em 26/05/2017, e-fls. 1030, tendo a Recorrente apresentado Recurso Voluntário, em 26/06/2017, reproduzindo as mesmas alegações contidas na impugnação que, em apertada síntese referem-se a:

Recurso Voluntário, e-fls. 1033 a 1041 – AI/DEBCAD nº 37.322.030-8; Contribuição patronal incidente sobre a remuneração de contribuintes individuais;

Recurso Voluntário, e-fls. 1042 a 1050 - AI/DEBCAD nº 37.322.031-6 – Contribuição de Segurados contribuintes individuais

Alega que em relação ao DEBCAD nº. 37.322,030-8 e 37.322.031-6, o órgão julgador reconheceu que a Recorrente provou que a quase totalidade dos lançamentos efetuados por aferição indireta não estavam corretos, porém manteve o lançamento em relação a 4 pagamentos.

Requer que os lançamentos da contribuição patronal amparados nos referidos fatos devem ser julgados improcedentes uma vez que também diz respeito a locação de veículos e que os documentos se encontram às fls. 614, 646, 647 e 653.

Alega, ainda, que o documento de fls. 614, foi apresentado na impugnação e que a digitalização foi efetuada pela própria administração da Receita Federal, devendo ser considerada como prova de locação de veículos.

Reprisa argumentos apresentados na Impugnação.

Recurso Voluntário, e-fls. 1051 a 1067 - AI DEBCAD 37.322.022-7 – FL – 68

Alega que as pretensas infrações descritas nos AI/DEBCADS 37.322.030-8, 37.322.031-6 e 37.322.032-4 que originaram o AI 37.322.022-7, são improcedentes, portanto, requer o cancelamento da penalidade.

Afirma, também, que pela pretensa falta de recolhimento das contribuições sociais lançadas nesses DEBCADs foi cominada a multa de ofício de 75% sobre os respectivos valores. Alega um autêntico bis in idem, repugnado pelo ordenamento jurídico, o que impõe a declaração

de improcedência da exigência fiscal do AI DEBCAD 37.322.022-7. Reprisa argumentos apresentados na Impugnação.

Recurso Voluntário, e-fls. 1068 a 1084 – AI DEBCAD nº 37.322.023-5 – FL 35

Alega que apresentou todos os documentos solicitados e que as informações apresentadas foram suficientes para os esclarecimentos dos fatos (e-fls. 144 a 444). Afirma que não existe previsão legal para apresentação de parte das informações na forma como solicitada (relatórios e planilhas).

Afirma que o Acórdão recorrido anulou o lançamento do Debcad 37.322.032-4, e julgou improcedente parte das exigências tributárias exigidas nos Debcads 37.322.030-8 e 37.322.031-6, sendo que apenas 4 itens não foram considerados justificados, motivo pelo qual deve ser julgado improcedente o AI DEBCAD 37.322.023-5. Reprisa argumentos apresentados na impugnação.

Recurso Voluntário, e-fls. 1085 a 1104 – AI DEBCAD nº 37.322.024-3 – FL 78

Alega a falta de comprovação do pretense ilícito descrito no AI/DEBCAD 37.322.024-3 – Ausência de fundamentação do lançamento – insegurança na determinação da infração e cerceamento do direito de defesa e ao contraditório – nulidade da exigência fiscal. Reprisa argumentos apresentados na Impugnação.

Recurso Voluntário, e-fls. 1105 a 1117 AI/DEBCAD nº 37.322.025-1 – FL 30

Da inexistência da infração cominada – Folhas de Pagamentos elaboradas de acordo com os padrões e normas legais.

Afirma que no relatório fiscal consta como o suposto ilícito “não inclui em folha de pagamento as remunerações pagas ou creditadas aos contribuintes individuais que lhe prestaram serviços no período de 01/2007 a 12/2008, inclusive transportadores rodoviários autônomos, conforme disposto no art. 10 a 16 deste relatório”, portanto o fato não se subsume à hipótese da norma geral e abstrata prevista no citado dispositivo. Alega que não se pode confundir pretensa omissão na inclusão de segurados na folha de pagamento com sua elaboração equivocada, fora dos padrões exigidos, assim, não subsiste a pretensa infração. Reprisa argumentos apresentados na impugnação.

Recurso Voluntário, e-fls. 1118 a 1131 – AI DEBCAD nº 37.322.026-0 – FL 34

Lançamento de todos os valores na contabilidade da Recorrente – Inexistência da pretensa infração – improcedência da exigência fiscal.

Afirma que somente incorre em infração ao dispositivo citado a empresa que deixar de contabilizar fatos que ensejam a tributação pelas contribuições previdenciárias. Se a empresa contabiliza os fatos, mas apenas deixa de tributá-los a infração cometida não é a prevista no art. 32, II, da lei nº 8.212, de 1991. Afirma que os valores estavam contabilizados na contabilidade da

Recorrente, tanto que a autoridade fiscal tomou por base para autuação os valores contabilizados, portanto a infração não foi cometida. Reprisa argumentos apresentados na Impugnação.

Recurso Voluntário, e-fls. 1132 a 1143 – AI DEBCAD nº 37.322.027-8 –FL 59

Reprisa argumentos apresentados na Impugnação.

Recurso Voluntário, e-fls. 1144 a 1162 – AI/DEBCAD nº 37.322.028-6 –FL 23

Atendimento à intimação no prazo estabelecido pelo Fisco Federal – Improcedência da Exigência Fiscal.

Afirma que atendeu a tempestivamente às intimações para apresentar informações contábeis e folha de pagamento, em meio digital, de acordo com o lay-out MANAD.

Alega que na aplicação do valor da multa não foram observados os princípios constitucionais da razoabilidade, proporcionalidade e da moralidade da administração pública, havendo um verdadeiro confisco, pelo suposto descumprimento de obrigação tributária acessória cuja finalidade foi plenamente atendida por informações e documentos fornecidos pelo próprio Recorrente, inexistindo qualquer óbice ou prejuízo à auditoria realizada pelo Fisco em seu desfavor. Discorre sobre tais princípios constitucionais.

Reprisa argumentos apresentados na Impugnação.

Recurso Voluntário, e-fls. 1163 a 1186 - AI/DEBCAD nº 37.322.029-4 –FL – 21

Afirma que atendeu a tempestivamente às intimações para apresentar informações contábeis e folha de pagamento, em meio digital, de acordo com o lay-out MANAD,

Alega que na aplicação do valor da multa não foram observados os princípios constitucionais da razoabilidade, proporcionalidade e da moralidade da administração pública, havendo um verdadeiro confisco, pelo suposto descumprimento de obrigação tributária acessória cuja finalidade foi plenamente atendida por informações e documentos fornecidos pelo próprio Recorrente, inexistindo qualquer óbice ou prejuízo à auditoria realizada pelo Fisco em seu desfavor. Discorre sobre tais princípios constitucionais.

Reprisa argumentos apresentados na Impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Carmelina Calabrese – Relatora

CONHECIMENTO

Os Recursos Voluntários são tempestivos.

Cumpre consignar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, sendo vedado ainda ao órgão julgador administrativo negar a vigência a normas jurídicas por motivo de alegada ilegalidade de lei, salvo nos casos previstos no art. 103-A da Constituição Federal e no art. 98 do Regimento Interno do CARF, consoante Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2:

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

Nesse sentido, compete ao Julgador Administrativo apenas verificar se o ato administrativo de lançamento atendeu aos requisitos de validade e observou corretamente os elementos da competência, finalidade, forma e fundamentos de fato e de direito que lhe dão suporte, não havendo permissão para declarar ilegalidade ou inconstitucionalidade de leis.

Assim, alegações no sentido da inconstitucionalidade, ilegalidade ou confisco da multa imposta não podem ser conhecidas.

Por esses motivos, conheço o Recurso Voluntário em parte, não conheço das alegações relativas à ofensa dos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e ao caráter confiscatório da multa aplicada.

DAS CITAÇÕES: JURISPRUDÊNCIA E DOUTRINA

Cabe fazer um registro prévio acerca das citações doutrinárias e referentes a jurisprudência administrativa e Judicial, apresentadas pela impugnante junto a seus argumentos de recurso:

As citações doutrinárias aduzidas, ainda que respeitáveis e de autoria de consagrados tributaristas, não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

As decisões administrativas colacionadas, mesmo que proferidos pelos órgãos colegiados, não sendo vinculantes, produzem efeitos apenas para os casos julgados.

As decisões judiciais aduzidas, mesmo as reiteradas, somente serão de observância obrigatória pelas unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil e pelos órgãos administrativos julgadores, quando julgadas no rito dos recursos repetitivos e de repercussão geral, após a manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nos termos do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014.

Em ambos os casos, os atos decisórios não podem ser estendidos genericamente a outros casos, produzindo efeitos apenas em relação às partes que integram os processos e com estrita observância do conteúdo dos julgados.

MÉRITO

Da análise dos Recursos Voluntários apresentados pelo Recorrente, e-fls. 1033 a 1186, tem-se que não foram apresentadas novas razões de defesa, além das já trazidas em sede de impugnação. Reproduz os mesmos argumentos da impugnação sendo que eles foram minuciosamente analisados pela decisão de piso. Senão vejamos:

Recurso Voluntário, e-fls. 1033 a 1041 – AI/DEBCAD nº 37.322.030-8; Contribuição patronal incidente sobre a remuneração de contribuintes individuais;

Recurso Voluntário, e-fls. 1042 a 1050 - AI/DEBCAD nº 37.322.031-6 – Contribuição de Segurados contribuintes individuais.

Alega que em relação ao DEBCAD nº. 37.322,030-8, Contribuição patronal incidente sobre a remuneração de contribuintes individuais e Debcad nº 37.322.031-6, Contribuição de Segurados contribuintes individuais, o órgão julgador reconheceu que a Recorrente provou que a quase totalidade dos lançamentos efetuados por aferição indireta não estavam corretos, porém manteve o lançamento em relação a 4 pagamentos:

- I) lançamento em 1º/08/2008, valor de R\$ 3.606,94 – documento ilegível;
- II) lançamento em 02/09/2008, valor de R\$ 3.953,91 – o CNPJ com a raiz do CNPJ apresentado refere-se a um bar.
- III) lançamento em 02/09/2008, valor de R\$ 3.947,22 – não foi juntado documento comprobatório;
- IV) lançamento em 02/09/2008, valor de R\$ 3.632,10 - não foi juntado documento comprobatório, a nota fiscal é de outra empresa;

Requer que os lançamentos da contribuição patronal amparados nos referidos fatos devem ser julgados improcedentes uma vez que também diz respeito a locação de veículos e que os documentos se encontram às e- fls. 614, 646, 647 e 653.

Alega, ainda, que o documento de e-fls. 614, foi apresentado na impugnação e que a digitalização foi efetuada pela própria administração da Receita Federal, devendo ser considerada como prova de locação de veículos.

Verificando os documentos anexados às e-fls. 614, 646, 647 e 653, temos que:

e-fls. 614 – Consta a **Nota Fiscal de Serviço** nº 0007 – emitida por Paulo Magno Teodoro, foi impossível a leitura da descrição do tipo de serviço que foi prestado, portanto, o documento anexado é inválido como prova de que não houve a prestação de serviços de transporte.

Salienta-se que, é ônus do contribuinte apresentar documentos idôneos e legíveis, não sendo possível considerar como prova de que não houve a prestação de serviços com o documento ilegível. O contribuinte teve oportunidade de apresentar documento legível durante a fiscalização, na impugnação e no Recurso Voluntário, no entanto não o fez.

e-fls. 646 – Consta a **Nota Fiscal de Serviço nº 00002**, emitida em 29/07/2008, por Antônio Mendes de Souza Transportes, no valor de R\$ 3.951,19, referente a Locação de veículo do período de 01 a 20/06/2008.

O valor considerado no lançamento, conforme Relatório Fiscal, e-fls. 85, refere-se à prestação de serviços de Antônio Mendes de Sousa, **01/08/2008 - 02/09/2008, emitida em 02/09/2008**, no valor de R\$ 3.953,91, portanto a data e valor não correspondem.

e-fls. 647 – Consta a **Nota Fiscal de Serviços nº 00003**, emitida em 29/07/2008, por **Antônio Mendes de Souza Transportes**, no valor de R\$ 3.944,50, referente a Locação de veículo do período de 01 a 30/06/2008.

O valor considerado no lançamento, conforme Relatório Fiscal, e-fls. 85, refere-se a prestação de serviços de **Edson Teixeira Fernandes**, em **01/08/2008, lançada em 01/09/2008, no valor de R\$ 3.947,22**, portanto, a Nota Fiscal das e-fls. 647 não corresponde ao serviço prestado e contabilizado.

e-fls. 653 –Consta a **Nota Fiscal nº 00015**, emitida em 29/07/2008, por **Ademir Stoffes Lima**, no valor de R\$ 3.632,10, referente ao período de 01 a 30/06/2008.

O valor considerado no lançamento, conforme Relatório Fiscal de e-fls. 85, refere-se a prestação de serviços de **Jorge Paulo Lima**, em **01/08/2008, lançada em 02/09/2008**, no valor de R\$ 3.632,10, portanto a Nota Fiscal das e-fls. 653, não corresponde ao serviço prestado e contabilizado.

Dessa forma, não assiste razão da Recorrente, sendo mantida a decisão de piso em relação aos DEBCAD nº **37.322.030-8** e nº **37.322.031-6**.

Em relação as multas aplicadas nos Auto de Infração de obrigações acessórias, a Recorrente, da mesma forma, reprisa no Recurso Voluntário, os argumentos apresentados na Impugnação, não obstante, lhe assiste razão em parte.

Em relação aos recursos:

AI/DEBCAD Nº 37.322.028-6 –FL 23 - deixar a empresa de cumprir o prazo estabelecido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil para apresentação de arquivos e sistemas em digital correspondentes aos registros de seus negócios e atividades econômicas ou financeiras, livros ou documentos de natureza contábil e fiscal, conforme previsto na **Lei nº 8.218, de 1991, art. 11, § 3 e 4. Multa prevista no art. 12, inciso III e parágrafo único da Lei nº 8.218, de 1991** e;

AI/DEBCAD Nº 37.322.029-4 –FL – 21 - deixar a empresa de atender a forma estabelecida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil para apresentação de arquivos e sistemas em digital correspondentes aos registros de seus negócios e atividades econômicas ou financeiras, livros ou documentos de natureza contábil e fiscal, conforme previsto na **Lei nº 8.218, de 1991, art. 11, § 3 e 4. Multa prevista no art. 12, inciso I e parágrafo único da Lei nº 8.218, de 1991.**

Sobre o tema, impõem-se observar o entendimento consolidado na Súmula CARF nº 181, não merecendo prevalecer as duas atuações:

Súmula CARF nº 181

No âmbito das contribuições previdenciárias, é incabível lançamento por descumprimento de obrigação acessória, relacionada à apresentação de informações e documentos exigidos, ainda que em meio digital, com fulcro no caput e parágrafos dos artigos 11 e 12, da Lei nº 8.218, de 1991.

A origem dessa súmula decorre do entendimento de que é incabível a aplicação da lei geral (Lei 8.218, de 1991) quando há lei específica regulando a mesma conduta (Lei 8.212, de 1991, art. 32, III, e Lei 10.666/2003, art. 8º), pois havendo antinomia, aplica-se a lei especial.

As Súmulas vinculam os julgadores, sendo, portanto, de observância obrigatória, nos termos do artigo 45, inciso VI, do RICARF.

Sendo assim, acolho a alegação da Recorrente para determinar a improcedência da atuação dos AI/DEBCAD nº **37.322.028-6** e nº **37.322.029-4**.

Quanto aos outros Autos de Infração:

e-fls. 1051 a 1067 - **AI DEBCAD 37.322.022-7 – FL – 68** - Descumprimento de obrigação acessória- Apresentar GFIP – Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. (Lei 8.212, de 1991, art. 32, inciso IV, parágrafo 5, combinado com art. 225, IV, § 4º do Regulamento da Previdência social - RPS);

e-fls. 1068 a 1084 – **AI DEBCAD nº 37.322.023-5 – FL 35** - multa descumprimento de obrigação acessória – Deixar de apresentar à Secretaria da Receita Federal do Brasil as todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis, bem como esclarecimentos à fiscalização (Lei 8.212, 1991, art. 32, III e parágrafo 11, combinado art. 225, III, RPS);

e-fls. 1085 a 1104 – **AI DEBCAD 37.322.024-3 – FL 78** - Apresentar a declaração GFIP, com incorreções ou omissões, referente a informações relativamente a compensações e retenção de 11% sofrida pelos tomadores. (Lei 8.212, de 1991, art. 32-A, inc. I, e §§ 2º e 3º, combinado art. 292, inciso I, do RPS)

e-fls. – 1105 a 1117 **AI/DEBCAD Nº 37.322.025-1– FL 30** - Deixar a empresa de preparar folhas de pagamentos das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade social - (art. 8.212, de 1991, art. 32, I, combinado com o art. 225, I e § 10, 11 e 12, do RPS).

e-fls. 1118 a 1131 – **AI DEBCAD 37.322.026-0** – FL 34 - deixar a empresa de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos, conforme previsto na Lei 8.212, de 1991, art. 32, II, combinado com o art. 225, II, e parágrafos 13 a 17 do RPS.

e-fls. 1132 a 1143 – **AI DEBCAD 37.322.027-8 –FL 59** - Deixar a empresa de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, conforme previsto na Lei nº 8.212, de 1991, art. 30, inciso I, alínea “A” e/ou segurados contribuintes individuais conforme disposto na Lei nº 10.666, de 2003 e no RPS, art. 216, inciso I, alínea “a”;

A Recorrente em seus Recursos voluntários apenas replica as alegações das impugnações, não havendo nenhum argumento de mérito ou documentos que justifiquem uma nova visão dos fatos, concludo que a decisão *a quo*, analisou detalhadamente a matéria.

Portanto, adoto em complemento às minhas razões de decidir, trechos daquelas externadas na decisão de piso, tal como abaixo descritas, que ora ficam confirmadas, nos termos do art. 50, inciso V e § 1º, da Lei nº 9.784/1999 c/c art. 114, § 12, inciso I, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

A impugnante alega que as multas aplicadas por descumprimento de obrigações acessórias já se encontram absorvidas pelas multas aplicadas nos autos de infração de obrigações principais. Segundo diz, o fato de as obrigações acessórias apontadas pela Auditoria serem um mero meio para a conduta fim, que seria o próprio recolhimento dos tributos em questão, a infração relativa ao não recolhimento absorveria o descumprimento daquelas. Tal tese não pode ser acolhida, conforme se verá adiante.

A obrigação tributária principal tem como objeto o pagamento do tributo e a obrigação acessória as prestações, positivas ou negativas, previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (Código Tributário Nacional – CTN, art. 113, §§1º e 2º).

As obrigações acessórias visam a munir a fiscalização de meios de investigação e controle do recolhimento dos tributos. Ao contrário do que se poderia supor, a obrigação tributária acessória não está atrelada à existência ou mesmo ao cumprimento de determinada obrigação tributária principal, podendo, inclusive, ser imposta a terceiro, desde que se constitua em ato que objetive prover a fiscalização de instrumentos de controle sobre a arrecadação de tributo. O que deve existir é a possibilidade da existência de alguma obrigação principal, mesmo que referente a sujeito passivo diverso da pessoa obrigada a cumprir a obrigação acessória.

Assim, uma vez tendo a lei estipulado penalidade pelo descumprimento de determinada obrigação acessória, não há que se falar em absorção pelo pagamento

ou lançamento da obrigação principal. Mesmo o pagamento da obrigação principal tributária não exime o sujeito passivo de proceder conforme a lei que instituiu as obrigações acessórias. Uma vez descumprida a obrigação acessória, a penalidade pecuniária aplicada “converte-se em obrigação principal” (CTN, art. 113, §3º), ou seja, compõe um crédito tributário ao qual fica assegurado o mesmo regime jurídico aplicável ao crédito tributário com a obrigação principal.

Além disso, a impugnante faz uma certa confusão quanto à aplicação das multas em face da mudança introduzida pela Medida Provisória - MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

O Código Tributário Nacional – CTN prescreve, em seu art. 106, II, “c”, que a lei se aplica a ato ou fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. Trata-se do princípio da retroatividade benigna, pelo qual, no que diz respeito às infrações à legislação tributária, deve prevalecer sempre a lei mais benéfica. O Auditor fez a comparação das multas, com o fim de aplicar esse dispositivo legal.

Não se pode olvidar, contudo, que o que mudou foi todo o sistema de multas, pois o art. 35 da Lei nº 8.212/91 também foi modificado pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, além de ter sido acrescentado o art. 35-A à mesma lei, passando a multa de mora a ser regida pelos arts. 44 e 61 da Lei nº 9.430/1996.

De acordo com os incisos do art. 35 da Lei nº 8.212/1991, antes da sua revogação pela MP nº 449/2008 (confirmada pela Lei nº 11.941/2009), a graduação da multa de mora aplicada no caso de pagamento das contribuições em atraso dependia somente da situação do crédito tributário na data do pagamento. O § 4º do art. 35, revogado pela MP 449/2008, com confirmação pela Lei nº 11.941/2009, dispunha que, na hipótese de as contribuições terem sido declaradas em GFIP, a multa de mora aplicada no caso de pagamento em atraso era reduzida em 50% (cinquenta por cento).

No sistema de multas da Lei nº 9.430/1996, art. 44, I, nos casos de lançamento de ofício deve ser aplicada a multa de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, se houver falta de pagamento e falta de declaração ou declaração inexata. Dessa forma, essas duas condutas são contempladas pela mesma multa, enquanto pelos dispositivos anteriormente em vigor havia multas distintas.

Deve ser efetuada uma comparação entre os dois sistemas de multa, anterior e posterior à publicação da MP nº 449/2008, na data do pagamento das contribuições, do parcelamento dos valores lançados ou da interposição da ação de execução, para que seja averiguado qual o mais benéfico ao contribuinte. Esse

entendimento consta no Parecer PGFN/CAT nº 433/2009 e na Instrução Normativa RFB nº 971/2009:

Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos:

(Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores:

a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e

b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

A comparação efetuada pelo Auditor Fiscal foi feita estritamente na forma explicitada, não havendo reparos a fazer. Vale salientar que a comparação é feita por competência, unidade temporal na qual está delimitado o fato gerador. Dessa forma, não cabe razão à impugnante quando reclama que a multa de ofício já pune a falta de declaração na GFIP ou que está sendo punida duas vezes. Na verdade, nas competências em que foi mais benéfica a aplicação do sistema de multas anterior, foram aplicadas a multa por omissões e incorreções na GFIP e a multa de mora antes vigentes e não a multa de ofício.

Analisados esses aspectos, comuns aos vários autos de infração com penalidade por descumprimento de obrigação acessória, restam os argumentos adicionais específicos de cada um, analisados a seguir.

5.1 BIS IN IDEM – AUTO DE INFRAÇÃO Nº 37.322.022-7 (CÓD. DE FUND. LEGAL 68) E AUTO DE INFRAÇÃO Nº 37.322.024-3 (CÓD. DE FUND. LEGAL 78)

O Auto de Infração nº 37.322.024-3 somente foi aplicado para competências cuja soma das multas previstas na legislação atual é mais benéfica do que as multas previstas na legislação anterior à MP nº 449/2008 (01/2007 a 12/2007 e 02/2008). A multa para essa infração foi determinada na Lei nº 8.212/1991, art. 32-A, caput, inciso I e §§ 2º e 3º.

Já no Auto de Infração nº 37.322.022-7 apenas constam as competências 01/2008 e 09/2008, competências cujas multas constantes na legislação anterior à MP nº 449/2008 foram mais benéficas. Totalmente, portanto, improcedente o argumento de que houve bis in idem na aplicação de ambos os Autos de Infração.

5.2 AUTO DE INFRAÇÃO Nº 37.322.024-3 (CÓD. DE FUND. LEGAL 78)

Ao contrário do que diz a impugnante, a autoridade fiscal descreveu minuciosamente a infração, qual seja, apresentar a GFIP do estabelecimento 36.761.161/0003-07, competências 01/2007 a 12/2007 e 02/2008, com omissão de valores devidos, já que foi constatado que os valores recolhidos em Guias da Previdência Social – GPS foram maiores do que os declarados. No Relatório Fiscal, às fls. 66, consta tabela com o detalhamento das importâncias declaradas em GFIP em cada uma dessas competências, dos montantes recolhidos e da diferença. As provas de tais fatos restam evidentes apenas pelo cotejo das GFIP entregues pela contribuinte com as GPS pagas. Resta ainda observar que a contribuinte entendeu o que se passava, já que corrigiu a GFIP no prazo previsto na intimação, o que ensejou a redução em 25% (vinte e cinco por cento) da multa.

Além disso, foi relatado que a impugnante apresentou a GFIP com informações incorretas no que diz respeito às informações de compensação e retenção de 11% (onze por cento) a que estão obrigados os tomadores de serviços.

A Lei nº 8.212/1991, art. 32-A, deixa claro que é obrigação da empresa apresentar a GFIP sem incorreções e omissões e determina que, em face do descumprimento dessa obrigação, sujeita-se às multas discriminadas nos incisos e parágrafos desse dispositivo legal.

Facilmente se pode averiguar no Relatório Fiscal os fatos que ensejaram a lavratura do Auto de Infração, estando o mesmo devidamente fundamentado, inclusive com os dispositivos legais não só da infração, como também da multa aplicada, cujo cálculo foi exaustivamente discriminado.

5.3 AUTO DE INFRAÇÃO Nº 37.322.023-5 (CÓD. DE FUND. LEGAL 35)

A Lei nº 8.212/1991, art. 32, III, determina a obrigação de a empresa prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização.

A impugnante diz que os documentos apresentados foram suficientes para confirmar a regularidade dos pagamentos e a inexistência de fatos geradores. O fato de que parte do lançamento foi efetuado por aferição indireta, justamente pela apresentação deficiente de documentos, evidencia a improcedência da sua alegação. O objetivo do Fisco é cobrar o tributo nos moldes da lei, sendo a aferição

indireta um procedimento utilizado quando não é possível o exame detalhado da documentação, no caso, por culpa da contribuinte.

O argumento de que não há previsão legal ou regulamentar para que a empresa elabore planilhas, demonstrativos ou memórias de cálculo é absurdo, uma vez que ela tem a obrigação de prestar esclarecimentos que, por vezes, necessitam ser organizados de forma a exibir com clareza os dados necessários à fiscalização. A impugnante, pois, falhou no seu dever de colaboração com o Fisco, não apresentando os documentos e informações solicitados na integralidade.

Vale ressaltar que, segundo o Código Tributário Nacional – CTN, art. 136, salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

O auto de infração aqui discutido se deve especificamente à não apresentação dos documentos discriminados pelo Auditor Fiscal: memória de cálculo das compensações efetuadas, guias de recolhimento que originaram os créditos compensados, contratos de prestação de serviços e notas fiscais, faturas e recibos de mão de obra ou serviços prestados e documentos de suporte aos lançamentos contábeis. Acrescenta o Auditor Fiscal que a empresa deixou de esclarecer, embora intimada, a natureza de valores contabilizados, tendo em vista a impossibilidade de sua identificação exclusivamente pela nomenclatura da conta contábil ou pelo histórico utilizado nos lançamentos.

Parte dos documentos, como por exemplo as guias de recolhimento, são relacionados diretamente às contribuições previdenciárias, o que ensejaria o enquadramento da infração em outro dispositivo legal, o art. 33, §2º, da Lei nº 8.212/1991. Entretanto, a infração que gerou a multa lançada no Auto de Infração nº 37.322.023-5 persiste quanto às informações e esclarecimentos não prestados sobre os cálculos das compensações efetuadas e diante da ausência da exibição dos contratos de prestação de serviços, além de dados relativos à natureza dos lançamentos contábeis.

5.4 AUTO DE INFRAÇÃO Nº 37.322.025-1 (CÓD. DE FUND. LEGAL 30)

Não procede a alegação da contribuinte de que o fato descrito no Relatório Fiscal não se subsume aos dispositivos apontados pela Auditoria.

A Lei n.º 8.212/91, art. 32, I, determina que a empresa é obrigada a preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas **a todos os segurados a seu serviço**, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social.

Por sua vez, o Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, art. 225, I, dispõe que a empresa deve preparar folha de pagamento da remuneração paga, devida ou creditada **a todos os segurados a seu serviço**, sendo que o § 9º do mesmo artigo esclarece que a folha de pagamento deve ser elaborada mensalmente, de forma coletiva por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços, com a correspondente totalização, devendo também: (a) discriminar o nome dos segurados, seu cargo, função **ou serviço prestado, agrupando-os por categoria**; (b) destacar o nome das seguradas em gozo de salário-maternidade; (c) destacar as parcelas integrantes e não integrantes da remuneração e descontos legais e (d) indicar o número de quotas de salário-família atribuídas ao segurado empregado.

A legislação acima não restringe o conteúdo das folhas de pagamento às informações relativas a segurados empregados, mas sim prevê a obrigatoriedade de inclusão de todos os segurados. As folhas de pagamento apresentadas à fiscalização não obedecem a essas determinações, já que não foram incluídos os segurados contribuintes individuais, inclusive transportadores autônomos, segurados esses definidos na Lei nº 8.212/91, art. 12, V, “g”.

Resta evidente, portanto, que o fato narrado se enquadra perfeitamente nos dispositivos legais e regulamentares especificados no Auto de Infração.

5.5 AUTO DE INFRAÇÃO Nº 37.322.026-0 (CÓD. DE FUND. LEGAL 34)

Ao contrário do que diz a impugnante, o Auditor Fiscal não considerou correta a contabilidade, tendo, inclusive, apurado parte das bases de cálculo por aferição indireta, dizendo expressamente e demonstrando que os títulos das contas contábeis e os históricos dos lançamentos não permitiram a apuração direta.

Além disso, a infração em questão não se dá apenas pela ausência de lançamentos contábeis. Nos termos da Lei n.º 8.212/91, art. 32, II, a empresa é obrigada a lançar mensalmente **em títulos próprios** de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos.

O Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, no seu art. 225, II, salienta essa obrigação legal da empresa. Esse regulamento esclarece, ainda, conforme consta no § 13 do mesmo artigo, que os lançamentos de que trata o inciso II do art. 225, devem, obrigatoriamente: (I) atender ao princípio contábil do regime de competência; e (II) registrar, **em contas individualizadas**, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias de **forma a identificar, clara e precisamente, as rubricas integrantes e não integrantes do salário-de-contribuição, bem como as contribuições descontadas do segurado, as da empresa e os totais recolhidos**, por estabelecimento da empresa, por obra de

construção civil e por tomador de serviços. O procedimento adotado pela contribuinte, portanto, está claramente em desconformidade com o disposto no regulamento, restando evidente a existência da infração.

Quanto a retroatividade benigna das multas aplicadas, entendo que deva ser aplicada a Súmula CARF nº 196:

Súmula CARF nº 196

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 21/06/2024 – vigência em 27/06/2024

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal, bem como de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, a retroatividade benigna deve ser aferida da seguinte forma: (i) em relação à obrigação principal, os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deverão ser comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Medida Provisória nº 449/2008, sendo a multa limitada a 20%; e (ii) em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, os valores lançados nos termos do art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, de forma isolada ou não, deverão ser comparados com o que seria devido nos termos do que dispõe o art. 32-A da mesma Lei nº 8.212/1991.

Acórdãos Precedentes: 9202-010.951; 9202-010.923; 9202.010.872; 9202.010.666; 9202-010.633.

Assim, cabe à autoridade preparadora efetivar o comparativo, nos termos da Súmula CARF nº. 196, aplicando a legislação mais benéfica ao contribuinte no que tange à multa por descumprimento de obrigação acessória.

Observa-se que, quando da liquidação da decisão, a comparação a ser realizada demanda a análise conjunta de todos os autos de infrações conexos subsistentes (ou seja, lavrados na ação fiscal e não cancelados ou em parte não cancelados, administrativa ou judicialmente).

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto no sentido de conhecer parcialmente o Recursos Voluntário, não conhecendo das alegações relativas à ofensa dos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e ao caráter confiscatório da multa aplicada, no mérito, dar-lhe provimento parcial para determinar:

a-) cancelamento dos Autos de Infração- DEBCAD nº **37.322.028-6** e nº **37.322.029-4**, nos termos da Súmula CARF nº 181;

b-) retroatividade benigna da multa, nos termos da Súmula CARF nº 196.

Assinado Digitalmente

Carmelina Calabrese