



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

Processo nº 10580.729057/2010-44
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-005.196 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de março de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DOS SEGURADOS
Recorrente TELENG TELECOMUNICAÇÕES E ENGENHARIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 28/02/2006 a 28/02/2007

CONTRIBUIÇÕES DOS SEGURADOS. DESCONTO, DECLARAÇÃO E RECOLHIMENTO. OBRIGAÇÃO DA EMPRESA.

A empresa é obrigada a descontar, declarar e recolher as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos. O desconto das contribuições sem que sejam declaradas e recolhidas configura infração à legislação tributária.

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICAÇÃO LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941/2009. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14 DE 04 DE DEZEMBRO DE 2009.

Aplica-se a legislação inovadora quando mais benéfica ao sujeito passivo. A comparação das multas previstas na legislação, para efeito de aferição da mais benéfica, leva em conta a natureza da exação, e não a sua nomenclatura. Em se tratando de lançamento de ofício por descumprimento de obrigação acessória e principal, a aplicação da multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, deve retroagir para beneficiar o contribuinte se resultar menor do que a soma das multas previstas nos artigos 32, §§ 4º e 5º, e 35, inc. II, da mesma lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NÃO CONHECER do recurso quanto à preliminar pelo uso de aferição indireta, à incidência de contribuição sobre vale-transporte (levantamentos VT e VT1), alugueis (levantamentos AL e AL1) e cartões premiação (CP, CP1, CM e CM1), e ao pedido de perícia sobre a glosa de compensações (levantamento CG); INDEFERIR o pedido de perícia relativo aos levantamentos MT e MT1 e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

João Bellini Júnior - Presidente.

(assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Bellini Júnior (Presidente), Antônio Sávio Nasureles, Alexandre Evaristo Pinto, Andrea Brose Adolfo, Juliana Marteli Fais Feriato, Marcelo Freitas de Souza Costa, João Maurício Vital e Wesley Rocha.

Relatório

Trata-se de lançamento de ofício, Auto de Infração nº 37.280.610-4, para a exigência das contribuições previdenciárias descontadas dos segurados, mas não declaradas e nem recolhidas, relativa aos meses de 5/2006 a 7/2006 e 9/2006 a 2/2007.

O lançamento decorreu de ação fiscal, relativa ao período de 2/2006 a 2/2007, na qual a Autoridade Lançadora identificou que a empresa havia declarado, em Gfip, valores inferiores aos valores efetivamente devidos de contribuição previdenciária, parte patronal e dos segurados, bem como os valores reflexos relativos às contribuições a terceiros.

Da ação fiscal, resultaram os seguintes autos de infração:

Nº do auto de infração (Debcad)	Período	Valor	Nº do PAF	Matéria lançada
372806139	09/2010	1.000,00	10580.729062/2010-57	Multa por deixar de declarar em GFIP (art. 32-A).
372806082	09/2010	1.431,79	10580.729053/2010-66	Multa por deixar de descontar contribuição devida pelos segurados (art. 92).
372806368	09/2010	551.239,15	10580.729052/2010-11	Multa por deixar de declarar em GFIP (art. 32, §§ 4º e 5º).
372806090	2/2006 a 2/2007	2.784.318,36	10580.729056/2010-08	Contribuições da empresa para a previdência social.
372806104	5/2006 a 2/2007	128.486,40	10580.729057/2010-44	Contribuições dos segurados descontadas, mas não declaradas e nem recolhidas.
372806112	2/2006 a 2/2007	493.208,37	10580.729059/2010-33	Contribuições a terceiros.
372806120	2/2006 a 2/2007	957.210,48	10580.729061/2010-11	Contribuições dos segurados não descontadas, não declaradas e nem recolhidas.

O processos encontram-se vinculados, sendo que o processo principal é o de nº 10580.729056/2010-08, ao qual os demais estão apensos.

Na ação fiscal, a Autoridade Lançadora constatou que a empresa não havia informado corretamente as bases de cálculo, contribuições e demais dados que deveriam constar das Gfip do período fiscalizado. Verificou, também, que o contribuinte não havia tributado os valores pagos a segurados relativos a despesas de alimentação por meio de empresa não inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), vale-transporte, alugueis e cartão de premiação.

A Fiscalização apurou, ainda, que a empresa possuía créditos e os considerou para efeito de cálculo do montante tributável, bem como levou em conta todos os pagamentos efetuados pelo contribuinte sob o CNPJ da matriz e das filiais.

Em decorrência das constatações, a Autoridade Lançadora constituiu os pertinentes créditos tributários relativos a tais parcelas que, no seu entender, integrariam o salário de contribuição. Assim, surgiram os autos de infração para a constituição da contribuição previdenciária patronal e dos segurados, bem como das contribuições a terceiros e das multas relacionadas a incorreções nas Gfip.

Inconformada com o lançamento, a Recorrente apresentou, em cada um dos processos, impugnações nas quais, em síntese, questionou a tributação das verbas tidas por salário-utilidade, alegou que seus créditos e pagamentos não haviam sido considerados pela Autoridade Lançadora e solicitou perícia para a verificação dos valores levantados pela Fiscalização. Também insurgiu-se contra o cálculo das multas devidas. Por fim, a Recorrente pleiteou, em cada um dos processos, a anulação dos respectivos autos de infração e, subsidiariamente, a aplicação das multas na forma que, segundo a Recorrente, lhe seria mais benéfica.

A instância *a quo* analisou as impugnações e, de tudo o que foi questionado, deu provimento ao pedido de exclusão dos valores pagos a título de despesas de alimentação, mantendo hígidas todas as demais infrações apontadas pela Autoridade Lançadora.

A Recorrente, então, apresentou recursos voluntários repisando as alegações das impugnações.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Maurício Vital

O recurso é tempestivo.

Os valores das diferenças entre o que foi descontado dos segurados e o que foi declarado e recolhido, a título de contribuição previdenciária, constam dos levantamentos MT e MT1 (e-fls. 8 a 104). Por sua vez, estes levantamentos tiveram por origem as folhas de pagamento fornecidas pela empresa (e-fl. 192)

De acordo com o Relatório Fiscal (e-fl. 118 a 134), as informações declaradas foram consideradas para o aproveitamento de possíveis sobras de guias. De fato, percebe-se, no Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados (Rada, e-fls. 110 a 114), que os créditos informados foram apropriados a diversos autos de infração resultantes da ação fiscal, inclusive o auto de infração a que se refere este processo.

Sobre os valores autuados, incidiram multas, cujo modo de cálculo foi objeto de questionamento no recurso voluntário.

A matéria tributável, portanto, está adstrita ao que consta dos levantamentos MT e MT1 (e-fls. 8 a 104), ao aproveitamento de eventuais créditos na forma do que se

apresenta no Rada (e-fls. 110 a 114) e às multas resultantes da infração identificada. Por essa razão, não conheço do recurso quanto à preliminar pelo uso de aferição indireta e à incidência de contribuição sobre vale-transporte (levantamentos VT e VT1), alugueis (levantamentos AL e AL1) e cartões premiação (CP, CP1, CM e CM1). Também não conheço do pedido de perícia sobre a glosa de compensações (levantamento CG), que não guarda relação com o presente lançamento.

Conheço, entretanto, do recurso quanto aos questionamentos sobre os levantamentos MT e MT1, inclusive quanto ao pedido de perícia nesses levantamentos. Também conheço do apelo quanto ao cálculo das multas.

1. Dos questionamentos quanto aos levantamentos MT e MT1 e respectivo pedido de perícia

Nos termos do inc. IV do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, a Recorrente solicitou perícia, e indicou perito, para o refazimento dos cálculos constantes dos levantamentos MT e MT1, considerando os valores das Gfip que apresentara já sob o procedimento de ofício.

Em relação aos valores identificados nos levantamentos MT e MT1 (e-fls. 8 a 104), a Recorrente alegou que as diferenças apuradas na ação fiscal teriam sido resultantes de mero erro cometido pela empresa na transmissão das Gfip e que isso não teria resultado em falta de recolhimento. Afirmo que, ao pretender retificar as Gfip para incluir informações faltantes, teria, inadvertidamente, transmitido as declarações como se novas Gfip fossem, o que teria ocasionado a sobreposição das informações anteriormente declaradas.

Também sustentou, a Recorrente, que a Fiscalização teria deixado de considerar as informações sobre recolhimentos e compensações que resultaram sobrepostas pelo alegado erro de retificação de Gfip. Para sanar o erro cometido com a retificação das Gfip, a Recorrente tornou a apresentar as declarações, embora já sob procedimento de ofício, na tentativa de restabelecer as informações que enviara e que haviam sido substituídas.

Ao contrário do que afirma a Recorrente, a substituição equivocada das Gfip não foi um inocente e inócuo erro de fato. Na verdade, ao substituir as Gfip que continham as informações completas das folhas de pagamento, relativas a todos os segurados, por Gfip com informações de apenas um segurado a empresa ocultou todos os dados necessários à verificação do correto cumprimento tributário, além de privar a administração pública de valiosas informações estatísticas sobre arrecadação, emprego e previdência social no país. Mas não foi apenas isso que aconteceu. A empresa, além de desaparecer com as informações, também não recolheu as contribuições descontadas dos segurados; ou seja, não foi um singelo erro nas informações prestadas, mas um artifício para ocultar os valores que deveriam ter sido recolhidos, porquanto já descontados dos trabalhadores.

Alegou, a Recorrente, que seus pagamentos não teriam sido aproveitados. Não procede a alegação, pois os valores efetivamente recolhidos pela empresa a título de contribuição previdenciária foram devidamente considerados no lançamento, para efeito de calcular o montante devido. Os recolhimentos informados pela empresa constam do Relatório de Documentos Apresentados (RDA) (e-fls. 105 a 109) e do Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados (Rada) (e-fls. 110 a 114). Os mesmos valores constam do auto de infração, na coluna de créditos, a reduzir o valor do tributo lançado (e-fls. 5 a 7).

Ao que se vê, a Autoridade Fiscal foi diligente em buscar, a partir das fontes primárias, que foram as folhas de pagamento, e não das Gfip, as bases de cálculo das

contribuições e, em relação aos levantamentos MT e MT1, essas bases de cálculo não foram contestadas no recurso voluntário. O Fisco também agiu com correção ao considerar, em favor do contribuinte, todos os pagamentos apresentados e créditos que foram identificados.

A Recorrente solicitou perícia para levantar os valores refazer os cálculos dos levantamentos MT e MT1.

Ora, quanto aos levantamentos MT e MT1, os dados foram extraídos dos documentos fornecidos pela própria empresa e que estão nos autos, sendo absolutamente desnecessária qualquer perícia para esse fim pois os documentos fundamentais pertencem à Recorrente. Pretende, a Recorrente, que uma perícia venha considerar as Gfip entregues sob procedimento de ofício, quando, na verdade, esses documentos inexistem, para efeitos jurídicos, por força do disposto no parágrafo único art. 138 do CTN. O que quer a Recorrente é que sejam aproveitadas as informações de créditos compensáveis que constam das Gfip extemporâneas; mas, se os créditos são hígidos, caberia à Recorrente fazer prova deles, pois a Gfip (tempestiva ou não) não é documento hábil para provar a origem dos créditos utilizados em eventuais compensações. Os documentos que amparariam os créditos alegados nas Gfip intempestivas, se existem, deveriam estar sob a guarda da própria Recorrente.

Para bem fundamentar meu entendimento, socorro-me do voto do que conduziu o Acórdão nº 2301-005.129, desta turma, da lavra do Conselheiro João Bellini Júnior:

A teor do disposto no o art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 1993, tais pedidos somente são deferidos quando necessários à formação de convicção do julgador. Ou seja, a perícia ou a diligência só têm razão de ser quando há questão de fato ou de prova a ser elucidada, a critério da autoridade administrativa que realiza o julgamento do processo.

Além do mais, descabe diligência ou perícia para averiguação de fato que possa ser comprovado com a juntada de prova documental, cuja guarda e comprovação está a cargo do sujeito passivo, como se dá no presente caso.

Portanto, indefiro o pedido de perícia, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, por considerá-la despicienda porquanto todos os elementos necessários à decisão já se encontram nos autos.

Entendo que os valores das diferenças entre folha de pagamento e Gfip informados nos levantamentos MT e MT1 estão corretos, porquanto ali se indicam exatamente os valores calculados das contribuições descontadas dos segurados, mas não declaradas ou recolhidas, já deduzidos eventuais pagamentos e créditos conhecidos e comprovados pela Recorrente.

Apesar de não haverem sido declaradas ou recolhidas, as contribuições foram descontadas dos segurados, o que configura infração às alíneas *a* e *b* do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, razão pela qual, conforme determina o art. 37 da mesma lei, efetuou-se o lançamento pertinente, que merece qualquer reparo.

2. Aplicação das multas de mora e de ofício

A Recorrente sustenta que a comparação das multas, para efeito de aplicação da retroatividade benigna, estaria incorreta porque compara multas de mora com multas de ofício. Alega que a comparação deveria se dar somente entre as sistemáticas de cálculo de multa de mora vigentes à época dos fatos geradores com as vigentes à época do lançamento, pois, sempre segundo a Recorrente, a legislação da época não previa a aplicação de multa de ofício. Para efeito de constatação da hipótese mais benigna, dever-se-ia comparar a

Segundo o seu entendimento, por ter havido *entrega de Gfip contendo informações incorretas ou omissão de dados* (e-fl. 1662), deveria ser aplicada, no caso, a multa prevista no inc. I do art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, incluído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009:

Art.32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do art. 32 no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

I - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas, e

.....

A Recorrente justifica, em seu apelo, que a multa devida seria a prevista no inc. I do art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, porque *se trata de multa com a mesma natureza da penalidade anteriormente prevista para a hipótese de entrega de GFIP contendo omissão de dados* (e-fl. 1667) (sem grifo no original.).

De fato, acerta a Recorrente ao afirmar que devem ser comparadas as multas de mesma natureza, mas essa comparação conduz a conclusão de que a multa aplicada no caso dos autos está correta e o raciocínio da Recorrente, por conseguinte, está equivocado.

Confunde, a Recorrente, a natureza da multa com a sua nomenclatura. A multa aplicada no lançamento sob análise não teve caráter moratório, devida pelo pagamento do tributo a destempo, mas tratou-se de multa resultante da ação estatal que, por meio da medida fiscal, efetuou o lançamento nos termos do art. 142 do CTN.

No Direito Tributário, as multas se classificam em dois gêneros: as multas de mora e as multas punitivas.

As multas de mora são destinadas a reparar a impontualidade do contribuinte que, embora a destempo, adimpliu, espontaneamente, sua obrigação tributária. Têm efeito desestimulador do pagamento em atraso, de modo a compelir o contribuinte a pagar o tributo no prazo legalmente previsto, sob pena de arcar com ônus econômico adicional. As multas moratórias não se confundem com os juros de mora, cuja finalidade é a remuneração do capital no tempo. Tanto as multas quanto os juros moratórios integram o crédito tributário.

As multas punitivas são sanções aplicadas ao contribuinte que deixou de, espontaneamente, cumprir a obrigação tributária, seja ela acessória ou principal. São aplicáveis quando, em atividade plenamente vinculada, o poder público identifica o descumprimento da obrigação e procede ao lançamento, como previsto no art. 142 do CTN, o que implica a imposição legal de penalidade pecuniária, na forma de multa, que integra o crédito tributário.

As multas punitivas possuem duas distintas espécies: a multa de ofício e a multa isolada. A multa de ofício surge com o descumprimento da obrigação principal e é a ela vinculada, geralmente representando um percentual do tributo não recolhido. A multa isolada decorre do descumprimento de obrigação acessória e, com o lançamento, converte-se em obrigação principal.

No caso dos autos, independentemente da nomenclatura utilizada pela legislação de fundamento ou pelo auto de infração (e-fl. 2), tratam-se de multas aplicadas em decorrência do descumprimento de obrigações tributárias principais, consistentes no não recolhimento dos valores de contribuições previdenciárias devidas pela Recorrente, apuradas mediante ação fiscal. Portanto, não há dúvidas de que multas constantes do discriminativo do débito (e-fl. 5 a 7), que compõe o auto de infração, têm natureza de multas de ofício. Não se trata de recolhimento espontâneo de tributos ocorrido após o vencimento, o que descaracteriza a natureza moratória das multas.

Diante da constatação de que o encargo é, materialmente, multa de ofício, vale invocar o posicionamento da CSRF sobre a matéria, cujo entendimento encontra-se pacificado. Reproduzo, pois, parte do voto condutor do Acórdão nº 9202-006.028, com cuja fundamentação concordo e assumo como parte das razões de decidir:

*De inicio (sic), cumpre registrar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), de forma **unânime** pacificou o entendimento de que na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Assim, a multa de mora prevista no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não é aplicável quando realizado o lançamento de ofício, conforme consta do Acórdão nº 9202-004.262 (Sessão de 23 de junho de 2016), cuja ementa transcreve-se:*

AUTO DE INFRAÇÃO OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA
MULTA APLICAÇÃO NOS LIMITES DA LEI 8.212/91
C/C LEI 11.941/08 APLICAÇÃO DA MULTA MAIS
FAVORÁVEL RETROATIVIDADE BENIGNA
NATUREZA DA MULTA APLICADA.

A multa nos casos em que há lançamento de obrigação principal lavrados após a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, mesmo que referente a fatos geradores anteriores a publicação da referida lei, é de ofício.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL
E ACESSÓRIA COMPARATIVO DE MULTAS
APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE
BENIGNA.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material,

portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Se as multas por descumprimento de obrigações acessória e principal foram exigidas em procedimentos de ofício, ainda que em separado, incabível a aplicação retroativa do art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35-A, penalidade única combinando as duas condutas.

A legislação vigente anteriormente à Medida Provisória nº 449, de 2008, determinava, para a situação em que ocorresse (a) recolhimento insuficiente do tributo e (b) falta de declaração da verba tributável em GFIP, a constituição do crédito tributário de ofício, acrescido das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, respectivamente. Posteriormente, foi determinada, para essa mesma situação (falta de pagamento e de declaração), apenas a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que faz remissão ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Portanto, para aplicação da retroatividade benigna, resta necessário comparar (a) o somatório das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, e (b) a multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991.

Pois bem, a Autoridade Fiscal, acertadamente, comparou, período a período, as multas calculadas sob as sistemáticas vigentes antes e depois da Medida Provisória nº 449, de 2008, conforme demonstrou Relatório Fiscal de Aplicação da Multa de Mora e da Multa Punitiva por Descumprimento das Infrações Relacionadas à Gfip (e-fls. 126 a 134), do qual destaca-se o seguinte trecho:

O somatório das multas calculadas pela sistemática antiga (§5º do art. 32 da Lei 8.212/91; alínea “a” do inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com redação dada pela Lei nº 9.876/99; e § 6º do art. 32, da lei nº 8.212/91) deve ser confrontado com a nova forma de cálculo introduzida pela Lei nº 11.941/09 (art. 35-A na Lei 8.212/91 e art. 32-A na Lei 8.212/91), aplicando-se a multa menos gravosa.

Ficou incontestemente evidenciado que, dentre as duas opções possíveis, a Autoridade Lançadora utilizou-se da mais benéfica ao contribuinte, retroagindo a aplicação da legislação inovadora apenas em relação à competência 13/2006. Para as demais, manteve a legislação vigente quando dos fatos geradores.

Destaque-se que essa comparação deverá ser feita novamente, quando do efetivo pagamento das contribuições. É o que estabelece a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 4 de dezembro de 2009:

Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea “c” do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

Conclusões

Voto, pois, por não conhecer do recurso quanto a) à preliminar pelo uso de aferição indireta; b) à incidência de contribuição sobre vale-transporte (levantamentos VT e VT1), alugueis (levantamentos AL e AL1) e cartões premiação (CP, CP1, CM e CM1), e c) ao pedido de perícia sobre a glosa de compensações (levantamento CG); indeferir o pedido de perícia relativo aos levantamentos MT e MT1 e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

João Maurício Vital - Relator