

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

Processo nº 10920.000112/2011-01
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-003.014 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de fevereiro de 2014
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS SARDAGNA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2009

REPRESENTANTE COMERCIAL. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.
INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Por estar inserido na categoria de contribuinte individual, o representante comercial, sofrerá sobre a sua renda que auferir a incidência da contribuição previdenciária.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO DOLO E DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE OU SONEGAÇÃO. INEXISTÊNCIA. REDUÇÃO AO PERCENTUAL NORMAL. POSSIBILIDADE.

1. A aplicação da multa de ofício qualificada no percentual de 150% somente se justifica nas situações em que haja comprovação da ação ou omissão dolosa, com evidente o intuito de sonegação ou fraude do autuado.

2. Em caso de operação legal, o percentual da multa de ofício qualificada deve ser reduzido ao percentual normal de 75%.

NÃO DECLARAÇÃO EM GFIP DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. APLICAÇÃO DE PENALIDADE MAIS BENÉFICA AO CONTRIBUINTE. POSSIBILIDADE.

A apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, constituía, à época da infração, violação ao art. 32, IV, §3º da Lei 8.212/91, ensejando a aplicação da multa prevista no art. 32, §5º da mesma Lei.

Revogado o referido dispositivo e introduzida nova disciplina pelo art. 32-A, I da Lei nº 8.212/1991, devem ser comparadas as penalidades anteriormente prevista com a da novel legislação, de modo que esta seja aplicada retroativamente, caso seja mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, “c” do CTN).

Inaplicável ao caso o art. 44, I da Lei nº 9.343/1996 quando o art. 32-A, I da Lei nº 8.212/1991, especifica para contribuições previdenciárias, tipifica a conduta e prescreve penalidade ao descumprimento da obrigação acessória.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por unanimidade de votos em dar provimento parcial aos Autos de Infração de Obrigação Principal DEBCAD's n.º 37.284.374-3 e 37.281.376-0, para excluir a multa qualificada e agravada, frente a não comprovação da conduta dolosa. O Conselheiro André Luís Mársico Lombardi acompanhou pelas conclusões. Por unanimidade de votos em dar provimento parcial ao recurso do Auto de Infração de Obrigação Acessória, Código de Fundamento Legal 68, DEBCAD n.º 32.284.373-5, para que a multa seja calculada considerando as disposições do art. 32-A, inciso I, da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 11.941/2009.

Liege Lacroix Thomasi - Presidente

Leonardo Henrique Pires Lopes – Relator

Conselheiros presentes à sessão: LIEGE LACROIX THOMASI (Presidente), ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, ARLINDO DA COSTA E SILVA, BIANCA DELGADO PINHEIRO, JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES.

Relatório

Trata-se do Auto de Infração por Descumprimento de Obrigação Principal **DEBCAD nº 37.284.374-3**, consolidado em 25/02/2011, em face de DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS SARDAGNA LTDA., no valor de R\$ 2.838.197,84 (dois milhões, oitocentos e trinta e oito mil, cento e noventa e sete reais e oitenta e quatro centavos), referente às contribuições previdenciárias, parte patronal, incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados e contribuintes individuais, no caso representantes comerciais, e SAT/RAT incidente sobre as remunerações aos segurados empregado, no período de 01/01/2006 a 31/12/2009.

Trata-se, também, do Auto de Infração por Descumprimento de Obrigação Principal **DEBCAD nº 37.284.375-1**, em face de DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS SARDAGNA LTDA., consolidado em 25/02/2011, no valor de R\$ 1.575.868,12 (Um milhão, quinhentos e setenta e cinco mil, oitocentos e sessenta e oito reais e doze centavos), referente às contribuições previdenciárias da parte dos segurados empregados e contribuintes individuais.

Trata-se, ainda, do Auto de Infração por Descumprimento de Obrigação Principal **DEBCAD nº 37.284.376-0**, em face de DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS SARDAGNA LTDA., consolidado em 25/02/2011, no valor de R\$ 172.141,41 (Cento e setenta e dois mil, cento e quarenta e um reais e quarenta e um centavos), referente à contribuição de responsabilidade da empresa devida aos terceiros conveniados da Previdência Social (FNDE, INCRA, SENAC, SESC, SEBRAE).

E mais, trata-se do Auto de Infração por descumprimento de obrigação acessória, **DEBCAD Nº 37.284.373-5**, no valor de R\$ 30.471,40 (trinta mil quatrocentos e setenta e um reais e quarenta centavos) referente à multa decorrente da omissão de declaração em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informação à Previdência) das contribuições ora lançadas, fundamento legal AI 68.

Ressalte-se que o Auto de Infração DEBCAD nº 37.284.375-1 foi desentranhado do presente processo e abrigado no processo nº 10920.001636/201110, tendo em vista que o mesmo foi impugnado intempestivamente.

Entendeu a Autoridade responsável pelo lançamento, com base nos elementos fáticos colhidos, se tratar de Grupo Econômico de Fato entre a empresa Agroterra Comércio e Transportes Ltda. e a ora recorrente, uma vez que a primeira foi criada como apêndice da última, que elas possuem suas “sedes” no mesmo endereço, que possuem o mesmo controle familiar e, ainda, que fora constatado que a “Agroterra” não tinha atividade e receitas próprias. Sendo assim, o fisco responsabilizou-as solidariamente pelos débitos previdenciários ora apurados.

Ademais, o fisco caracterizou os representantes comerciais que atuaram para a empresa como contribuintes individuais, tendo em vista que nos contratos de representação comercial, entregues pela Autuada, restou evidenciado que os vínculos de trabalho deram-se com pessoas físicas representantes comerciais e não com empresas de representação.

Segundo relatório fiscal, não foi identificado na GFIP declaração de nenhum contribuinte individual durante o período fiscalizado, ou seja, a empresa nada recolheu, nem declarou à previdência social acerca dos pagamentos aos referidos trabalhadores.

No que concerne às multas, aponta a Autoridade Fiscal que foi feita comparação mensal entre a soma da multa de mora, prevista no art. 35, inciso II da Lei 8.212/91, e a da multa de ofício, prevista no art. 32, § 5º da Lei 8.212/91 (somada à multa do art. 32ª, inciso I da mesma lei, quando aplicável), e que para as competências em que a multa de ofício (75%) foi a mais benéfica, não houve aplicação concomitante de autuação por descumprimento de obrigação acessória (AIOA68). Esclarece, ainda, que dada por deixar de atender a intimação fiscal e pela prática de fraude e sonegação fiscal foram aplicadas a multa agravada (aumentada em 50%) e a multa duplicada ou qualificada (150%), respectivamente.

Apresentada impugnação pela empresa, o lançamento foi mantido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis/SC, cuja ementa foi proferida nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 29/05/2014 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 22/10/2014 por LIEGE LACROIX T HOMASI

Impresso em 23/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Os pagamentos legalmente considerados como salário de contribuição, para fins previdenciários, compõem a base de cálculo da contribuição à Seguridade Social.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. REMUNERAÇÃO PAGA AOS SEGURADOS EMPREGADOS AUTÔNOMO/CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. PAGAMENTO A REPRESENTANTE COMERCIAL PESSOA FÍSICA.

Constituem fatos geradores das contribuições previdenciárias as remunerações pagas, devidas ou creditadas, pela empresa, a qualquer título, durante o mês, aos autônomos/contribuintes individuais. Lei nº 8.212/91, art. 22, incisos I e II, art. 30, inciso I, alínea "b".

APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO.

A aplicação da multa de ofício decorre de expressa previsão legal, tendo natureza de penalidade por descumprimento da obrigação tributária e, presentes na conduta do contribuinte às condições que propiciaram a majoração da multa de ofício, pela caracterização do dolo, mantém-se a multa qualificada no percentual de 150%.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2009

GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza são responsáveis solidárias pelas contribuições previdenciárias.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2009

GFIP. OMISSÃO DE FATOS GERADORES.

Constitui infração à legislação previdenciária apresentar Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), com informações incorretas ou omissas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada com a decisão, a Empresa interpôs Recurso Voluntário tempestivo, alegando, em síntese que:

- a) Preliminarmente, há que ser considerado que o julgamento parcialmente procedente aos embargos à execução, que tratava do DEBCAD 37.284.375-1, no que tange aos pagamentos "extra folha" vem corroborar os argumentos expostos no presente recurso;
- b) É descabida a pretensão de enquadrar como relação de trabalho a relação existente entre a empresa e os representantes comerciais. Da análise das cláusulas dos contratos de representação comercial constata-se que este é de natureza unicamente mercantil. Ademais, as pessoas físicas estão

devidamente inscritas no conselho de representantes comerciais. Sendo assim, deve o lançamento correspondente aos representantes comerciais ser cancelado;

- c) Os lançamentos, efetuados sob a presunção de pagamento “extra folha” para os empregados, devem ser afastados e excluídos da presente autuação. Estes encontram-se em consonância com os ditames legais, mais especificamente com os arts. 28 e 30 da Lei 8.212/91. O pagamento, considerado pelo Auditor Fiscal como sendo “extra folha”, de motoristas e ajudantes, nada mais é do que aumento salarial ocorrido no ano de 2010, como reconhecimento pelo aumento do faturamento da empresa em 2009. Contudo, os documentos que comprovam tal alegação não foram trazidos ao processo posto que estes foram consumidos pelo fogo no sinistro relatado nos autos, e sendo assim, há que prevalecer a presunção de boa fé e legalidade (*in dubio pro contribuinte*);
- d) Não merece prosperar a manutenção da multa qualificada aplicada contra a recorrente, uma vez que a recorrente teve grandes dificuldades em apresentar a integralidade das informações solicitadas, em razão do caso fortuito ocorrido, mas em nenhum momento atuou de forma a fraudar à lei ou sonegar os tributos devidos;
- e) Deve ser afastada a multa agravada, com base no art. 44, § 2º da Lei 9.430/96, pois, a recorrente não deixou de apresentar a documentação solicitada, mas tão somente incorreu em atraso em entregá-la. Isto em virtude da dificuldade de contatar os diversos representantes comerciais que possuíam contratos à época do período fiscalizado, para solicitar-lhes cópias dos contratos, já que as vias pertencentes à recorrente haviam sido destruídas no incêndio. Ademais, o posicionamento de afastar a multa agravada também foi adotado pela decisão judicial prolatada nos autos dos embargos à execução fiscal nº 5016172-88.2012.404.7201.

Sem contrarrazões.

Assim vieram os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por meio de Recurso Voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, Relator.

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Sendo o presente Recurso Voluntário tempestivo e apresentado os requisitos de admissibilidade, passo ao seu exame.

Da existência de grupo econômico

O conceito de grupo econômico pode ser extraído do senso comum, o qual foi incorporado ao direito positivo através da CLT, cujo art. 1º, §2º dispõe que “sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiver sob a mesma direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis à empresa principal e cada uma das subordinadas”.

Tal norma não tem sua aplicação restrita às relações trabalhistas, pois além de ser norma conceitual, que define instituto, possui hierarquia de lei ordinária, suficiente para dispor sobre os conceitos societários.

O art. 30, IX da Lei nº 8.212/1991, por sua vez, dispõe que “as empresas que integram o grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta lei”.

Por ser norma de natureza tributária, deve ser necessariamente interpretada conforme as disposições do Código Tributário Nacional acerca da solidariedade:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

(...).

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Conforme se depreende dos dispositivos acima, a solidariedade somente pode ser imposta àquele que tiver relação com o fato gerador do tributo. Assim também será nos casos em que a responsabilização por solidariedade decorrer da existência de grupo econômico entre as empresas envolvidas, hipótese em que não será suficiente a relação de uniformidade de direção, sendo necessária também a relação da corresponsável com o fato gerador do tributo.

Por esta razão é que a responsabilidade de uma empresa pelos débitos previdenciários das demais empresas do grupo econômico depende da existência de seu interesse no fato gerador daquelas contribuições previdenciárias.

Sendo a contribuição incidente sobre a folha de salários, deverá se verificar se existe funcionários prestando serviços em comum para as empresas envolvidas; se a contribuição previdenciária incidir sobre a comercialização da produção rural, terá a fiscalização que comprovar que as corresponsáveis também participaram da operação comercial que deu ensejo à tributação.

Ora, devidamente fundamentada a consideração de que existe grupo econômico, não cabe qualquer alegação de que foi indevida a colocação das empresas como solidárias, posto que enquadradas nos dispositivos legais acima citados.

Dos Pagamentos aos Representantes Comerciais

A principal alegação da Recorrente com o intuito de rebater o lançamento em relação aos pagamentos realizados aos representantes comerciais é que entre a empresa e as pessoas físicas dos representantes comerciais havia relações contratuais, inexistindo, pois, quaisquer vínculos trabalhistas.

Ocorre que, em verdade, vê-se da análise dos autos que o lançamento foi realizado pelo não recolhimento das contribuições previdenciárias incidente sobre os pagamentos realizados aos representantes comerciais, estes enquadrados na categoria de contribuintes individuais.

É cediço que o representante comercial por prestar serviços de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma empresa ou mais de uma, sem relação de emprego é considerado contribuinte individual para a Previdência Social, entendimento pacífico na jurisprudência e evidenciado pelo julgado abaixo:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. REPRESENTANTE COMERCIAL. Enquanto contribuinte individual, o representante comercial, mesmo que empresário ou titular de firma individual, sofre sobre a sua renda a incidência da contribuição previdenciária.

(TRT-5 - RECORD: 272008120085050019 BA 0027200-81.2008.5.05.0019, Relator: EDILTON MEIRELES, 3ª. TURMA, Data de Publicação: DJ 22/04/2009)

Sabe-se, também, que a partir de abril/2003, toda empresa que celebra contrato com representante comercial através de contratos mercantis, como a Recorrente, é obrigada a arrecadar a contribuição previdenciária dele como contribuinte individual, mediante desconto na remuneração a ele paga ou creditada corresponde a 11% (onze por cento) do total da remuneração.

Entretanto, a ora Recorrente além de não comprovar o pagamento da contribuição a seu cargo, não efetuou as retenções da contribuição previdenciária dos representantes comerciais a seu serviço, contribuintes individuais conforme dispõe o artigo 4º da Lei nº 10.666, de 08/05/2003.

Assim sendo, embora não haja uma relação de emprego, como defendido pela Recorrente, persiste para esta a obrigação do recolhimento das contribuições previdenciárias sobre as remunerações devidas/creditadas aos representantes comerciais pessoas físicas contratados, posto que, como enquadrados na categoria de contribuintes individuais, são segurados obrigatórios do RGPS, logo correto o lançamento.

Insta ainda esclarecer que a Solução de Consulta nº 38/2009, levantada pela Recorrente nas laudas de seu recurso, não se aplica ao caso concreto, haja vista que a solução

se refere aos representantes comerciais que exercem as suas atividades por conta própria, assumindo o risco do negócio, o que não se pode verificar nos documentos acostados aos autos.

Da existência de comissão extra folha para motoristas e ajudantes

Quanto à questão ora tratada, a Recorrente reafirma a principal alegação levantada na impugnação por ela apresentada, de que o a existência de pagamento de salário ou comissão “extra folha” para motoristas e ajudantes da empresa não passou de mera presunção do Fisco, defendendo o acréscimo salarial verificado pelo Fisco se deu em virtude do incremento no faturamento de 2008 para 2009, o que não se desincumbiu de provar.

Ocorre que, o autuante motiva o relatório fiscal citando em seu relatório fiscal os acórdãos das reclamatórias trabalhistas movidas em face da Recorrente onde se atestam a ocorrência da existência de salário extra folha para motoristas e ajudantes da empresa, a exemplo do julgado colacionado no acórdão de impugnação e reproduzido abaixo:

Processo nº RT 6427/2008 — 3a Vara do Trabalho de Joinville SC
Processo no RO 6427/2008 — 1a Câmara
Autor: Adilcio Luiz Salvador
Réu: Agroterra Comércio e Transportes Ltda. e outros
Período do vínculo com AGROTERRA, conforme GFIP: 05/2006 a 07/2008

"(...)

ACÓRDÃO

"(...)

Mérito

1 — INTEGRAÇÃO DO SALÁRIO EXTRA-FOLHA

Na causa de pedir aduziu o reclamante, motorista carreteiro, que laborava como motorista de caminhão de dois eixos, cujo contrato de trabalho perdurou no interregno de 22/05/2006 até 07/04/2008, quando foi dispensado sem justa causa elas reclamadas. Aduziu que sua última e maior remuneração foi na base de R\$ 651,00 mensais em folha, percebendo, ainda, comissões extrafolha, correspondente a 0,7% do valor das cargas transportadas, que lhe rendia uma remuneração total média de R\$ 1.000,00.

"(...)

Acolho em parte o pedido do autor para determinar a integração do salário extrafolha que fixo em R\$ 350,00, para fins de gerar reflexos no FGTS (...).

"(...)

Ao contrário do entendimento expresso no primeiro grau, da leitura dos depoimentos exsurge que a par de haverem "duas folhas", uma escrita a lapis na qual estava lançado o valor correto, e também uma folha normal, que também assinavam (...) o declarante declarou expressamente que recebia apenas cópia do recibo normal.

Por sua vez a testemunha de nome Adúlcio Luiz Salvador, ouvida a convite do autor, declarou que "recebiam um salário fictício que servia apenas para desconto do INSS e do valetransporte, havendo um outro recibo no qual estava corretamente marcado o valor pago" e que "não era o valor constante dos recibos juntados aos autos pelas reclamadas o valor que o depoente efetivamente recebia".

Processo nº RT 6427/2008 — 3ª Vara do Trabalho de Joinville SC
Processo no RO 6427/2008 — 1ª Câmara
Autor: Adúlcio Luiz Salvador
Réu: Agroterra Comércio e Transportes Ltda. e outros
Período do vínculo com AGROTERRA, conforme GFIP: 05/2006 a 07/2008
"(...)

MÉRITO

1. Comissão extrafolha

Pretende o autor reverter decisão de primeiro grau que não acolheu sua tese de perceber comissões, como motorista, no percentual de 0,7% do valor das cargas transportadas, que teriam sido pagas sem transito em seus contracheques.

(...)

Assim, considerando os indícios favoráveis ao autor, cuja prova nestes casos é eminentemente testemunhal, reformo a decisão de primeiro grau, reconhecendo o pagamento de comissão extrafolha, cujo valor arbitro em R\$ 150,00 mensais.

(...).”

Assim, não há que falar em presunção, pois, para o caso em tela, a comprovação da existência de pagamento de comissão extra folha foi obtida através de vários elementos de prova, sobretudo, com as diversas ações trabalhistas movidas por ex-empregados da Recorrente.

Por oportuno, cabe ressaltar que embora a Recorrente tenha alegado e até mesmo comprovado a ocorrência de sinistro que destruiu todos os seus arquivos, não poderia olvidar de tentar comprovar as suas alegações ainda que através de provas indiretas ou de quaisquer outro meio de prova que atestem os fatos/situações por ela alegados para combater as alegações e provas apontadas pelo Fisco.

Da Multa em Relação aos Debcads 37.284.374-3 e 37.284.376-0

Entendeu a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis/SC que a autoridade fiscal, ao contrário do que alega a Autuada, agiu com acerto ao aplicar multa de ofício qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre as contribuições lançadas, posto que, com base no artigo 44, inciso I, §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.430/1996, deve-se aplicar a referida multa quando se configurar uma das hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 e, segundo o teor do acórdão de impugnação, restou evidenciado nos autos a ocorrência da Fraude prevista no artigo 72, bem como, da Sonegação prevista no artigo 71, desta lei.

No que concerne ao agravamento da multa em 50% (cinquenta por cento), fora imposta pelo agente fiscal em face do não atendimento pela Recorrente, no prazo marcado, das intimações fiscais por entender que a ocorrência do sinistro alegado pela Recorrente, por si só, não afastaria a obrigação da Recorrente de atender às intimações fiscais no prazo definido pelo Fisco, posto que, existiam outros meios de provas capazes de atender ao que foi solicitado pela autoridade fiscal, que não só as provas diretas.

Em sua defesa, alegou a Recorrente que deve ser afastada a multa qualificada, bem como a agravada, ambas com base no art. 44 da Lei 9.430/96, pois, a Recorrente não deixou de apresentar a documentação solicitada, mas tão somente incorreu em atraso em entregá-la. Isto em virtude da dificuldade de contatar os diversos representantes comerciais que possuíam contratos à época do período fiscalizado, para solicitar-lhes cópias dos contratos, já que as vias pertencentes à Recorrente haviam sido destruídas no incêndio (sinistro) ocorrido na sede da empresa.

De fato, pelos documentos acostados aos autos aliados às razões e provas apresentadas em sessão pelos patronos da Recorrente, constatou-se não só a ocorrência do sinistro como a extensão de seus danos que, dentre outras situações, realmente impossibilitou o cumprimento pela empresa do prazo dado pela autoridade fiscal para apresentação de documentos para esclarecimentos.

Ademais, é cediço que para caracterização da fraude/sonegação é necessário que a ação entendida como “fraudulenta” tenha se operado conscientemente, visando dolosamente beneficiar-se de maneira irregular. Assim sendo, não tendo o agente fiscal se certificado de que a conduta perpetrada pelo sujeito passivo, de fato, reuniu todos elementos objetivos e subjetivos do tipo, não se mostra plausível a aplicação da multa qualificada posto que a penalidade estabelecida na lei é por demais severa, devendo ser evitada, ao máximo, a imputação da penalidade.

Não se pode perder de vista, também, que a interpretação aqui defendida também se coaduna à regra de hermenêutica plantada no art. 112 do CTN, do qual floresce o princípio da interpretação mais benéfica ao infrator da lei que definir infrações ou cominar penalidades em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato, à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos, à autoria, imputabilidade, ou punibilidade ou à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Tal interpretação, indubitavelmente, se revela como a mais benéfica ao acusado, uma vez que exclui do tipo infracional mais severo as ações nas quais o agente não teve o dolo de fraudar a Lei de Custeio da Seguridade Social.

Avulta de todo o exposto, a aplicação de penalidade mais severa, mediante a majoração da multa, só tem cabimento em situações específicas, onde fique evidenciado, de maneira inequívoca, o comportamento ardiloso e intencional do sujeito passivo, seja no tocante à falsidade na declaração, conforme remissão expressa do §10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91, seja pela configuração de sonegação, conluio ou fraude, nos termos acima comentados, situações que, por sua gravidade, devem ensejar reprimenda punitiva de maior envergadura, com o propósito não somente de punir o infrator pela conduta perpetrada, extrapolando o

evento do mero inadimplemento, como, também, de reprimir e desestimular comportamentos futuros de idêntico jaez.

Assim, ante a efetiva ocorrência de sinistro que dificultou a defesa pela Recorrente e impossibilitou o cumprimento do prazo posto pela autoridade fiscal, devem ser afastadas tanto a qualificação quanto o agravamento da multa imposta à Autuada.

Da Multa Aplicada por Descumprimento de Obrigação Acessória DEBCAD nº 37.284.373-5. Omissão em GFIP.

No caso dos autos, verifica-se que o auto de infração foi lavrado por ter o contribuinte omitido fatos geradores na GFIP, sendo-lhe aplicada a penalidade prevista no art. 32, §5º da Lei nº 8.212/1991, na redação vigente à época da ocorrência do fato gerador, ou seja, equivalente a 100% da contribuição devida e não declarada. Eis a redação do referido dispositivo:

Art. 32, §5º - A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.

No entanto, com o advento da Lei 11.941/09, o dispositivo acima transcrito fora revogado em sua totalidade, passando a regular a matéria o seu art. 32-A, inciso I, *in verbis*:

*"Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei 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:*

I - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

II - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo."

Diante da existência de uma nova lei dispendo de forma diversa sobre a penalidade a ser aplicada à conduta de apresentar GFIP com omissões ou erros, deve o Fisco perquirir sobre qual seria a legislação mais benéfica ao contribuinte, já que a novel legislação poderá retroagir nos termos do art. 106, II, alínea "c" do CTN, *in verbis*:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Assim, a partir de uma análise no caso concreto de qual seria a penalidade mais favorável ao contribuinte, se de 100% do valor das contribuições omitidas ou de R\$ 20,00 para cada grupo de informações incorretas ou omissas, é que se definirá a norma que será aplicada.

Não se pode perder de vista, contudo, que existe entendimento de que, pela nova legislação instituída pela Lei nº 11.941/2009, o art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 somente seria aplicado nos casos em que a omissão ou erro em GFIP não fosse acompanhado de supressão no pagamento da contribuição previdenciária, pois, quando houvesse também descumprimento da obrigação principal, seria aplicado somente o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996, que dispõe:

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.

Este entendimento, contudo, não pode prevalecer.

Em primeiro lugar, a Lei nº 8.212/1991 é específica para disciplinar as contribuições previdenciárias e todas as obrigações principais e acessórias a elas inerentes. Somente nos casos em que a própria Lei nº 8.212/1991 remeter-se a outras normas é que serão estas aplicáveis, como ocorreu expressamente, a título de exemplo, com os seus arts. 35 e 35-A, ao se referirem aos art. 61 e 44 da Lei nº 9.430/1996, respectivamente.

Assim, se na disciplina da penalidade aplicável aos casos de descumprimento da obrigação acessória (GFIP apresentada com omissão ou incorreções ou GFIP não apresentada) a própria Lei nº 8.212/1991 já tipifica a conduta e impõe a penalidade, não fazendo qualquer ressalva quanto à existência ou não de pagamento, não há por que se perquirir sobre a aplicação de outro dispositivo legal, sendo aquela lei a específica para o caso concreto.

A referência feita pela Lei nº 8.212/1991 ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996 somente ocorre no art. 35-A, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009 que tem sua aplicação limitada aos casos de descumprimento de obrigação principal, e não aos de descumprimento de obrigação acessória relacionado a GFIP, pois para este já teria sido introduzida pela mesma Lei nº 11.941/2009 a punição para os casos de não apresentação de GFIP, apresentação com incorreções relacionados ou não a fatos geradores.

Por outro lado, não existe razão para que o art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 seja aplicado somente nos casos em que o descumprimento da obrigação acessória não for acompanhado, também, de diferenças de contribuições a recolher, já que o próprio dispositivo ou qualquer outro não faz essa ressalva.

Ao contrário, o inciso II deste mesmo dispositivo deixa evidente que a multa será paga *ainda que integralmente pagas* as contribuições previdenciárias, isto é, havendo ou não pagamento da contribuição, será aplicada a multa, o que ratifica o entendimento de que, mesmo havendo diferenças do tributo, deverá ser aplicado o dispositivo em comento.

Por essa razão é que não pode ser aplicado o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 como penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória quando se tratar de contribuição previdenciária, estando sua aplicação por falta de declaração ou declaração inexata limitada aos tributos de outras espécies.

Portanto, no meu entendimento, o comparativo da norma mais favorável ao contribuinte deverá ser feito cotejando os arts. 32, §5º com o art. 32-A, I, ambos da Lei nº 8.212/1991, sendo aplicada a multa mais favorável ao contribuinte.

Conclusão

Ante o exposto, conheço do recurso voluntário, para no mérito em relação aos **DEBCADS 37.284.374-3 e 37.284.376-0, DAR-LHES PARCIAL PROVIMENTO** afastando a qualificação e agravamento da multa aplicada; e, em relação ao **DEBCAD nº 37.284.373-5, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO** para que seja aplicada a multa do art. 32-A da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, se esta lhe for mais benéfica.

É como voto.

Sala das Sessões, em 19 de fevereiro de 2014

Leonardo Henrique Pires Lopes