



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

Processo n° 10980.725708/2010-14
Recurso n° 936.076 Voluntário
Acórdão n° **2301-003.047 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 18 de setembro de 2012
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente TRANSVALTER LIMITADA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

INEXISTÊNCIA DE NULIDADE. APLICAÇÃO DA TAXA SELIC SOBRE A MULTA MAIS BENÉFICA.

Os transportadores autônomos se enquadram na categoria de contribuintes individuais, regida pelo art. 22, III, da Lei 8.212, de 1991.

Os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

AUTO DE INFRAÇÃO -DEIXAR DE INCLUIR REMUNERAÇÃO DE SEGURADO EM FOLHA DE PAGAMENTO

Toda empresa está obrigada a preparar folha de pagamento das remunerações pagas ou creditada a todos os segurados a seu serviço.

Recurso Voluntário Negado.

Crédito Tributário Mantido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em negar provimento ao recurso, nos termos do voto da Redatora. Vencidos os Conselheiros Damiano Cordeiro de Moraes e Wilson Antônio de Souza Correa, que votaram em dar provimento ao recurso. Redatora: Bernadete de Oliveira Barros.

(assinado digitalmente)

MARCELO OLIVEIRA - Presidente

(assinado digitalmente)

DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES – Relator

(assinado digitalmente)

Bernadete de Oliveira- Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Mauro Jose Silva, Damiao Cordeiro de Moraes, Wilson Antônio de Souza Correa, Bernadete de Oliveira Barros, Leonardo Henrique Pires Lopes.

Relatório

1. Trata-se de recurso voluntário interposto pela empresa TRANSVALTER LIMITADA em face da decisão que julgou improcedente a impugnação apresentada e manteve o lançamento de débito referente ao período de 01/01/2006 a 31/12/2008.

2. Em conformidade com o relatório fiscal transcrito no processo principal, 10980.725704/2010-36, o presente lançamento refere-se ao fato de a empresa ter deixado de “preparar folhas de pagamento das remunerações pagas aos contribuintes individuais, a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil” (f. 338).

3. Dessa feita, de acordo com a peça introdutória, a empresa teria infringido o artigo 30, inciso I, da Lei 8.212/91, conforme auto de infração DEBCAD 37.221.759-1, constante no mencionado processo.

4. A decisão do colegiado de primeira instância restou emendada nos termos que seguem:

“JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. COMPETÊNCIA. EXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

A análise da cobrança de juros sobre a multa de ofício extrapola a presente jurisdição, uma vez que a exigência não está consubstanciada no ato jurídico do lançamento tributário e se reportaria a evento futuro de cobrança.

JUROS SOBRE MULTA LEGALIDADE.

Correta a incidência de juros moratórios sobre a multa aplicada, haja vista esta compor o crédito tributário, conforme legislação vigente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.” (f. 376)

5. Buscando reverter o lançamento, o contribuinte apresentou suas razões aduzindo, em síntese:

a) preliminarmente, a tempestividade do recurso apresentado, sendo inexigível depósito ou arrolamento de bens para o seguimento do processo;

b) pugna pela anulação do lançamento devido à falta de clareza na fundamentação da infração, o que viola o princípio da ampla defesa e do contraditório;

c) no mérito, aduz que é uma empresa que possui por objeto social a exploração do ramo de transporte rodoviário de cargas secas e granel

em âmbito nacional, e subcontrata, eventualmente empresas do ramo para melhor cumprir com suas atividades regulares;

d) tais subcontratações se dão diretamente mediante o deslocamento de funcionários das subcontratadas até as dependências da empresa para repasse dos dados necessários ao transporte, bem como a realização de contratos de transporte rodoviário, mediante a apresentação do documento de veículo que será utilizado para a realização do seguro de carga;

e) afirma ainda que “como a recorrente tem ciência que está subcontratando outras empresas de transportes, entende-se por consequência lógica que os representantes encaminhados pelas mesmas são funcionários destas, e que (...) referidas transportadoras realizam a retenção das parcelas referentes à contribuição previdenciária, não havendo que se falar em falta de arrecadação das contribuições dos segurados contribuintes individuais”;

f) por fim, a impossibilidade da cobrança de juros (com aplicação da taxa SELIC) sobre a multa de ofício.

6. Sem contrarrazões, os autos foram encaminhados para apreciação e julgamento por este Conselho.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes

DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1. No que se refere à exigibilidade do depósito recursal, cumpre ressaltar que a garantia de instância para admissibilidade de recurso administrativo foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 1976, resultando na edição da súmula vinculante nº 21.

2. Consta da redação da súmula que “É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévio de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo.”. Dessa forma, não sendo mais exigível o depósito recursal, conheço do recurso voluntário, uma vez que atende aos pressupostos de admissibilidade.

DA INEXISTÊNCIA DE NULIDADE

3. Inicialmente, pugna o contribuinte pela anulação do processo sob o fundamento de que o fisco teria violado os princípios do contraditório e da ampla defesa: “em relação à presente infração, a recorrente persiste quanto a falta de clareza na fundamentação dos fatos que ensejaram a autuação, o que dificulta sua defesa, uma vez que não há suficiente fundamentação legal à suposta violação apontada”. (f. 390)

4. Contudo o inconformismo do recorrente não encontra guarida, tendo em vista que os fundamentos legais para o arbitramento encontram-se plasmados na f. 338. Vale salientar também que foram devidamente demonstrados nos autos a descrição dos fatos e a respectiva capitulação legal que fundamentou a exigência tributária.

5. Por fim, cumpre ressaltar que o lançamento encontra-se devidamente fundamentado e motivado, em consonância com o que determina a legislação que rege o processo administrativo fiscal, notadamente o art. 50, da Lei n.º 9.784/99 e art. 38, do Decreto 7.574/2011. Assim, não há que se falar em anulação do lançamento fiscal, no que rejeito a preliminar levantada pelo contribuinte.

DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS INCIDENTES SOBRE A CONTRATAÇÃO DE TRANSPORTADOR AUTÔNOMO

6. Conforme narrado no relatório fiscal, o auto de infração foi constituído com base na constatação de que a empresa “deixou de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas aos contribuintes individuais, a seu serviço, de acordo com padrões e normas estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.” (f. 338)

7. Dos autos, verifica-se que a controvérsia trazida à análise deste Conselho cinge-se à incidência de contribuições sociais sobre os pagamentos feitos pela empresa a transportadores rodoviários autônomos.

8. Os trabalhadores autônomos, como o caso dos transportadores, são incluídos na categoria dos contribuintes individuais. Vejamos a definição do termo adotado pelo Ministério da Previdência Social:

“Contribuinte individual:

Nesta categoria estão as pessoas que trabalham por conta própria (autônomos) e os trabalhadores que prestam serviços de natureza eventual a empresas, sem vínculo empregatício. São considerados contribuintes individuais, entre outros, os sacerdotes, os diretores que recebem remuneração decorrente de atividade em empresa urbana ou rural, os síndicos remunerados, os motoristas de táxi, os vendedores ambulantes, as diaristas, os pintores, os eletricitistas, os associados de cooperativas de trabalho e outros.”

9. Sobre a questão, a legislação previdência determina que a empresa que contratar transportador autônomo, contribuinte individual do Regime Geral da Previdência Social (RGPS), deverá recolher:

a) 20% (contribuição patronal) – calculado sobre a remuneração paga, devida ou creditada ao transportador autônomo; (artigo 22, III, Lei 8.212)

b) 11% - descontada do transportador autônomo e calculada sobre o valor da remuneração a ele paga, devida ou creditada, observado o limite máximo do salário-de-contribuição; (artigo 4º, da Lei 10.666/2003 e artigo 33, §5º, da Lei 8.212/91)

c) 1,5% e 1,0% (contribuições devidas ao Serviço Social do Transporte (SEST) e ao Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte (SENAT), respectivamente – descontadas ao transportados autônomo e calculadas sobre o valor do salário-de-contribuição destes. (art. 1º, I, ‘b’, II, ‘b’; art. 2º, II e §3º, ‘a’, art. 3º e §1º do Decreto 1.007/93 e art. 7º, II, §1º e 2º da Lei 8.706/93)

10. Assim, verificada a adequação entre a natureza do fato gerador e da correspondente contribuição lançada, todas demonstradas com clareza pelo agente fiscal em seu relatório, deve-se concluir que o lançamento tem fundamentos e que a contribuição é devida.

11. Dessa forma, mantenho o lançamento com relação às contribuições devidas e não recolhidas referentes ao pagamento feito a transportadores autônomos, em consonância com o Colegiado *a quo*.

DA APLICAÇÃO DA TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

12. A recorrente afirma que aplicação de juros não pode ser feita em conjunto com a multa de ofício, pois tal imposição contraria o ordenamento jurídico.

13. Ocorre que, no caso concreto, houve a aplicação de uma multa de ofício em decorrência do não recolhimento de contribuição previdenciária, assim, a multa de ofício constitui, ao lado do tributo propriamente devido, a obrigação tributária principal, conforme dispõe o artigo 113, do Código Tributário Nacional (CTN):

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º **A obrigação principal** surge com a ocorrência do fato gerador, **tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária** e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.” (g.n.)

14. Dessa forma, verifica-se que a obrigação principal é formada tanto pelo tributo cobrado quanto pela penalidade pecuniária aplicada (multa). Portanto, o crédito tributário, o qual decorre da obrigação tributária, é composto pelo tributo a ser recolhido e pela correspondente multa de ofício, sendo que ambos estão sujeitos à incidência de juros de mora quando não pagos no vencimento estipulado pela lei, conforme assevera o art. 161, do CTN:

“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.”

15. Além disso, o artigo 43 da Lei n.º 9.430/96 traz previsão expressa da incidência de juros sobre a multa, *in verbis*:

“Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento”.

16. Além disso, o artigo 43 da Lei n.º 9.430/96 traz previsão expressa da incidência de juros sobre a multa, *in verbis*:

“Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento”.

17. E a legislação de regência, sobretudo a Lei nº 8.212/91, reza que as contribuições sociais arrecadadas e outras importâncias arrecadadas pelo INSS (como é o caso das multas) estão sujeitas à incidência da taxa referencial SELIC - Sistema Especial de Liquidação e de Custódia, nos termos do artigo 34, *verbis*:

Art. 34. As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável. (Restabelecido com redação alterada pela MP nº 1.571/97, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528/97. A atualização monetária foi extinta, para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/95, conforme a Lei nº 8.981/95. A multa de mora esta disciplinada no art. 35 desta Lei)

18. Nesse sentido, sito ementa de acórdão da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF:

JUROS DE MORA COM BASE NA TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO – APLICABILIDADE.

O art. 161 do Código Tributário Nacional – CTN autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a multa de ofício integra o ‘crédito’ a que se refere o caput do artigo.

É legítima a incidência de juros sobre a multa de ofício, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC.

Precedentes do Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

Precedente da 2ª Turma da CSRF: Acórdão n.º 9202-01.806.

Recurso especial negado”

19. Assim, tenho como certo que a aplicação de juro sobre a multa de ofício não ofendem ao ordenamento jurídico pátrio e que sua imposição é devida.

DO LANÇAMENTO POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

20. Além do presente auto de infração, foram lavrados contra o contribuinte mais dois autos por descumprimento de obrigação acessória.

21. E em consonância com o relatório fiscal do processo principal, do qual também sou relator, a atuação fiscal se deu com base nos seguintes levantamentos:

“MA – MOTORISTA AUTÔNOMO INFORMADO, MA1 – MOTORISTA AUTÔNOMO INFORMADO E MA2 – MOTORISTA AUTÔNOMO INFORMADO – referente a pagamentos a transportadores rodoviários autônomos, obtidos através da apresentação de recibos de pagamento intitulados como ‘Contrato de Transporte Rodoviário de Cargas’ – com cópias, por amostragem, em anexo – e informações extraídas do livro razão – nas contas n.º: 3201030015 – ‘FRETEIROS – P.F. – CURITIBA’; 3203030008 – ‘FRETEIROS – P.F.’; 3204030006 – ‘FRETEIROS P.F. – CHAPECÓ’; 3206030010 – ‘FRETEIROS P.F. – CARAZINHO’; 3207030007 – ‘FRETEIROS – P.F. – JUNDIAÍ’; com cópias das páginas do livro razão, em anexo. Além do mais, a empresa apresentou a relação

dos transportadores e os valores pagos (em anexo), os quais foram conferidos, por amostragem, com os 'contratos de transporte rodoviário de cargas'.

(...)

NT – MOTORISTA AUTÔNOMO PJ. NT1 – MOTORISTA AUTÔNOMO PJ E NT2 – MOTORISTA AUTÔNOMO PJ – referentes a pagamentos a transportadores rodoviários autônomos, obtidos através da apresentação de recibos de pagamento intitulados como 'Contrato de Transporte Rodoviário de Cargas' – com cópias, por amostragem, em anexo – e informações extraídas do livro razão – nas contas n.º: 320103014 – 'FRETEIROS P.J. – CURITIBA'; 3203030007 – 'FRETEIROS – P.J.'; 3204030005 – 'FRETEIROS P.J. – JUNDIAÍ'; com cópias das páginas do livro razão, em anexo. Além do mais, a empresa apresentou a relação dos transportadores e os valores pagos (em anexo), os quais foram conferidos, por amostragem, com os 'contratos de transporte rodoviário de cargas'. A empresa declarou em livros contábeis razão e diário como sendo despesas pagas a pessoa jurídica em decorrência de subcontratação de serviços de transporte. E, também, apresentou os referidos recibos, assinados apenas pelos motoristas autônomos, como sendo de pessoas jurídicas subcontratadas para prestação destes serviços. Entretanto, como se observa através das cópias por amostragem em anexo, estes documentos são recibos preenchidos pela empresa Transvalter Ltda e assinados por condutores autônomos de veículo rodoviário. De fato, a empresa não apresentou qualquer nota fiscal ou recibo preenchido por suposto prestador de serviço pessoa jurídica. Ou seja, só foram apresentados recibos assinados por pessoas físicas. E, quanto às empresas que, supostamente, prestam os serviços de transporte, de fato não são empresas de transporte. Foram verificadas cada uma de suas atividades e nenhuma delas presta serviço de transporte; como por exemplo: ABN AMRO ARRENDAMENTO MERCANTIL S/A, BAMERINDUS LEASING, BANCO FINASA S.A., BANCO ITAU LEASING S/A, BB LEASING SA ARRENDAMENTO MERCANTIL, BV FINANCEIRA S/A. A planilha 'ANEXO 5', apresentada em anexo, demonstra este fato, onde para cada prestação de serviço, há o nome da empresa, seu CNPJ e a descrição de sua atividade econômica. Os campos desta planilha são, nesta ordem: CNPJ do estabelecimento tomador do serviço, data, nome do condutor autônomo de veículo rodoviário, valor bruto recebido, base de cálculo da contribuição previdenciária equivalente a 20% do valor bruto, nome da empresa declarada como subcontratada, CNPJ da empresa declarada como subcontratada, descrição da atividade da empresa declarada como subcontratada. Através do TIF n.º 11, foi solicitado à empresa que apresentasse notas fiscais de serviço, referente s às prestações de serviços de 'Freteiros Pessoa Jurídica'. Porém, até o encerramento deste auto de infração nada foi entregue. Portanto, verifica-se que de fato houve prestação de serviço de transporte por pessoa física, condutor autônomo de veículo rodoviário, contribuinte individual.

(...)

TR – MOTORISTA AUTÔNOMO PJ TRANP, TRI – MOTORISTA AUTÔNOMO PJ TRANSP E TR2 – MOTORISTA AUTÔNOMO PJ TRASNPNP – referentes a pagamentos a transportadores rodoviários autônomos, obtidos através da apresentação de recibos de pagamento

intitulados como 'Contrato de Transporte Rodoviário de Cargas' e informações extraídas do livro razão – nas contas n.º: 3201030014 – 'FRETEIROS P.J. – CURITIBA'; 3203030007 – 'FRETEIROS P.J.'; 3204030005 – 'FRETEIROS P.J. – CHAPECÓ'; 3206030009 – 'FRETEIROS P.J. – CARAZINHO'; 3207030006 – 'FRETEIROS – P.J. – JUNDIAÍ'; com cópias das páginas do livro razão, em anexo. Além do mais, a empresa apresentou a relação dos transportadores e os valores pagos (em anexo), os quais foram conferidos, por amostragem, com os 'contratos de transporte rodoviário de cargas'. A empresa declarou em livros contábeis razão e diário como sendo despesas pagas a pessoa jurídica em decorrência de subcontratação de serviços de transporte. E, também, apresentou os referidos recibos como sendo de pessoas jurídicas subcontratadas para prestação destes serviços. Entretanto, como se observa através das cópias por amostragem em anexo, estes documentos são recibos preenchidos apenas pela empresa Transvalter Ltda e assinados por condutores autônomos de veículo rodoviário, não havendo prova de que os serviços foram prestados de fato por pessoa jurídica. Através do TIF n.º 11, foi solicitado à Transvalter Ltda que apresentasse notas fiscais de serviço, referentes às prestações de serviços de 'Freteiros Pessoa Jurídica'. Porém, até o encerramento deste auto de infração nada foi entregue. De fato, a empresa não apresentou qualquer nota fiscal ou recibo preenchido por suposto prestador de serviço pessoa jurídica. Ou seja, só foram apresentados recibos assinados por pessoas físicas. Portanto, verifica-se que de fato houve prestação de serviço de transporte por pessoa física, condutor autônomo de veículo rodoviário, contribuinte individual.

(...)

TT – MOTORISTA AUTÔNOMO PJ TRANSVALT E TTI – MOTORISTA AUTÔNOMO PJ TRANSVALT – referente a pagamentos a transportadores rodoviários autônomos, obtidos através da apresentação de recibos de pagamento intitulados como 'Contrato de Transporte Rodoviário de Cargas' e informações extraídas do livro razão – nas contas n.º: 3201030014 – 'FRETEIROS P.J. – CURITIBA'; 3203030007 – 'FRETEIROS – P.J.'; 3204030005 – 'FRETEIROS P.J. – CHAPECÓ'; 3206030009 – 'FRETEIROS P.J. – CARAZINHO'; 3207030006 – 'FRETEIROS – P.J. – JUNDIAÍ'; com cópias das páginas do livro razão, em anexo. Além do mais, a empresa apresentou a relação dos transportadores e os valores pagos (em anexo), os quais foram conferidos, por amostragem, com os 'contratos de transporte rodoviários de cargas'. A empresa declarou em livros contábeis razão e diário como sendo despesas pagas a pessoa jurídica em decorrência de subcontratação de serviços de transporte. E, também, apresentou os referidos recibos como sendo de pessoas jurídicas subcontratadas para prestação destes serviços. Entretanto, consta como a empresa prestadora de serviços com sendo a própria Transvalter Ltda, empresa fiscalizada e tomadora dos serviços. Além do mais, os documentos apresentados pela empresa são recibos preenchido pela empresa e assinados por condutores autônomos de veículo rodoviário. Portanto, verifica-se que de fato houve prestação de serviço de transporte por pessoa física, condutores autônomo de veículo rodoviário, contribuinte individual."

22. Assim, conforme constatado, verifica-se que a controvérsia trazida à análise deste Conselho diz respeito à incidência de contribuições sociais sobre os pagamentos feitos pela empresa a transportadores rodoviários autônomos.

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

Autenticado digitalmente em 22/07/2013 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 23/07/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 22/07/2013 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 25/10/2013 por MARCELO OLIVEIRA
Impresso em 01/11/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

23. E sobre a questão da emissão de vários autos de infração por descumprimento de obrigação acessória relativos ao mesmo fato gerador, venho me posicionando no sentido de que o contribuinte já se encontra devidamente punido com a emissão do primeiro auto e, assim, não poderia ser novamente castigado pela não observância de obrigação acessória.

24. Sem adentrar no mérito e na capitulação legal de cada uma das infrações imputadas ao contribuinte tenho que a apresentação de GFIPs com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias e por deixar de exibir as Guias abarcaram, efetivamente, a reprimenda ora cominada à empresa.

25. Não se questiona aqui o fato de que a falta de lançamento mensal em títulos de contabilidade, a entrega deficiente de todos os documentos relacionados com as contribuições previstas na Lei 8.212/91 e a não apresentação de GFIP constituem infrações distintas, possuindo inclusive fundamentação legal diferente. Entretanto, para efeito de punição a aplicação de uma multa pode ser inserida no contexto da outra.

26. Tal entendimento encontra guarida na própria norma previdenciária que, em alguns casos já trata conjuntamente as hipóteses de “recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente” para assegurar que o fisco poderá lançar de ofício a importância devida. (art. 33, §3º, da Lei 8.212/91)

27. O duplo sancionamento deve ser evitado. Sobre o tema vale ressaltar os ensinamentos de Daniel Ferreira “tem outra e especial serventia enquanto princípio geral do Direito: a de proibir reiterado sancionamento por uma mesma infração – vale dizer, afastar a possibilidade de múltipla e reiterada manifestação sancionadora da Administração Pública”. (in “Sanções Administrativas”, Malheiros Editores)

28. Nesse sentido, cito jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

“AUTO DE INFRAÇÃO – BIS IN IDEM – IMPOSSIBILIDADE DE COEXISTÊNCIA DE AUTO DE INFRAÇÃO PELA NÃO ENTREGA DE GFIP E PELA NÃO INFORMAÇÃO DE TODOS OS FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NO MESMO PERÍODO PARA O MESMO SUJEITO PASSIVO.

Ocorrência de bis in idem quando se trata de uma infração e são lavrados dois autos de infração para aplicação de multa punitiva pelo descumprimento de uma obrigação acessória. Recurso Voluntário Provido.”

(Acórdão 205-0.1522, julgado em 03.02.2009, Conselheira Relatora Liege Lacroix Thomasi)

“DOCUMENTOS, INFORMAÇÕES E ESCLARECIMENTOS PRESTADOS. BIS IN IDEM. IMPOSSIBILIDADE DA MANUTENÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO.

A não apresentação de todos os documentos relacionados com as contribuições previstas na Lei 8.212/91 constitui infração distinta da não prestação de informações e esclarecimentos, mas a autuação fiscal deve evitar a aplicação de dupla penalidade quando uma das ações cometidas

pelo contribuinte estiver abrangida pela outra. Recurso Voluntário Provido.”

(Acórdão 2301-01.291, julgado em 23.03.2010; Rel.: Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes)

29. Ainda com relação à matéria, apenas para exemplificar, a legislação que trata do processo administrativo por dano ambiental pacifica matéria semelhante na Lei 9.605/98, artigo 76 onde encontra-se previsto que “o pagamento de multa imposta pelos Estados, Municípios, Distrito Federal ou Territórios substituiu a multa federal na mesma hipótese de incidência”.

30. Além disso, é importante que sejam observados os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, conforme previsto nos artigos 37, 5º, inciso II, e 84, inciso IV, todos da Constituição Federal, pois, a meu ver, a Administração Pública deve segui-los como parâmetro para que as medidas adotadas por ela não gerem prejuízos elevados ao contribuinte. Nesse sentido vem decidindo o Superior Tribunal de Justiça (STJ), *in verbis*:

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA FÍSICA. PREENCHIMENTO INCORRETO DA DECLARAÇÃO. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INAPLICABILIDADE. PREJUÍZO DO FISCO. INEXISTÊNCIA. PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE.

1. A sanção tributária, à semelhança das demais sanções impostas pelo Estado, é informada pelos princípios congruentes da legalidade e da razoabilidade.

2. A atuação da Administração Pública deve seguir os parâmetros da razoabilidade e da proporcionalidade, que censuram o ato administrativo que não guarde uma proporção adequada entre os meios que emprega e o fim que a lei almeja alcançar.

3. A razoabilidade encontra ressonância na ajustabilidade da providência administrativa consoante o consenso social acerca do que é usual e sensato. Razoável é conceito que se infere a contrario sensu; vale dizer, escapa à razoabilidade "aquilo que não pode ser". A proporcionalidade, como uma das facetas da razoabilidade revela que nem todos os meios justificam os fins. Os meios conducentes à consecução das finalidades, quando exorbitantes, superam a proporcionalidade, porquanto medidas imoderadas em confronto com o resultado almejado(...).”

(Recurso Especial nº 728.999 - PR (2005/0033114-8; Ministro Relator Luiz Fux)

31. O princípio da proporcionalidade pode ser visto como um desdobramento do princípio da razoabilidade e se traduz no sentido de que adotando a medida necessária para atingir o interesse almejado, o administrador age com proporcionalidade, que deve ser medida não pelos critérios pessoais do administrador e nem nos termos frios da lei, mas diante do caso concreto e segundo os padrões comuns na sociedade.

32. E no caso concreto, entendo que a fiscalização agiu de forma desproporcional ao autuar várias vezes o contribuinte em decorrência de ações da empresa que se comunicam entre si. Celso Antônio Bandeira de Mello ensina que a proporcionalidade é uma “faceta específica” da razoabilidade, o que significa dizer que nas decisões e nas medidas administrativas deve haver adequação entre os meios e os fins previstos na lei.

33. A segurança jurídica é afetada ante a ação da fiscalização. E sobre a questão cito o parecer ProCADE n.º 526/2005, da Advocacia Geral da União - AGU, no qual a Procuradora Nancy de Abreu afirma que o *bis in idem* “trata-se de um princípio basicamente de construção doutrinária e que irradia sobre os atos administrativos, em homenagem ao princípio da segurança jurídica, como uma limitação ao poder punitivo ao Estado-Administração”.

34. Ainda conforme a AGU “a expressão *bis in idem* pode ter seu significado dividido nos seguintes termos: o *bis* deve ser entendido como uma vedação não só à nova sanção, mas deve ser estendido seu significado para se evitar nova persecução (instrução mediante novo processo); o *idem*, em termos objetivos, possui como significado, ao menos no direito brasileiro, como **mesmos fatos**, em termos reais e históricos, com relevância decorrente da análise dos fatos e não estritamente jurídica”.

35. Seguindo essa linha de raciocínio, Fábio Medina ensina que “a idéia básica do *non bis in idem* é que ninguém pode ser condenado duas ou mais vezes por um mesmo fato” e segue dizendo que “já foi definida essa norma como ‘*princípio geral de direito*’, que, com base nos princípios da proporcionalidade e da coisa julgada, proíbe a aplicação de dois ou mais procedimentos, seja em uma ou mais ordens sancionadoras, nos quais se dê uma identidade de sujeitos, fatos e fundamentos, e sempre que não exista uma relação de supremacia especial da Administração Pública”. (in Direito Administrativo Sancionador – SP, Editora RT, 2000, Osório, Fábio Medina, f. 279)

36. Assim, firme está meu convencimento no sentido de que o agente fiscal agiu em contraposição ao princípio do *non bis in idem*, ao autuar o contribuinte por nove vezes, agravando as multas aplicadas.

37. O fisco deve evitar a aplicação de dupla penalidade quando uma das ações cometidas pelo contribuinte estiver abrangida pela outra, porém, cumpre salientar que não estou a menosprezar a função repressiva das sanções tributárias, adotadas sempre no sentido de preservar a atividade de fiscalização e a segurança nos atos destinados a arrecadação dos tributos. Entretanto, a meu sentir, o Estado também não pode punir excessivamente o contribuinte, notadamente no presente caso em que a empresa recebeu nove autos de infração por múltiplas condutas.

38. Não é demais falar que no Brasil a burocracia e o excessivo dever acessório de prestar ou franquear o acesso a informações de interesse da administração tributária colocam as empresas em situação caótica. A guarda de documentos, a produção de dados nos exatos formatos delimitados pelo fisco, entrega de documentos mensais, são apenas algumas das inúmeras e crescentes obrigações dos contribuintes passivas de pesadas multas. Sem falar no acompanhamento diário a que é obrigada a empresa sobre a edição de Leis, Decretos, Portarias, Instruções Normativas, etc.

39. Essas imposições de obrigações tributárias acessórias sem limite algum, na verdade, asfixiam as pequenas empresas e propiciam o aumento da informalidade no País. O que resulta, finalmente, no aumento do Custo Brasil, que, por seu turno, afeta gravemente a vida das empresas e dos empregados.

40. Feitas tais considerações, tenho como certo o presente lançamento não deve ser mantido.

CONCLUSÃO

41. Dado o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Relator

Voto Vencedor

BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS - Redatora

Permito-me divergir do entendimento do Relator, em relação ao duplo sancionamento, pelas razões a seguir expostas.

O Relator vota por dar provimento ao recurso, sob a alegação de que, como foram emitidos vários outros autos de infração por descumprimento de obrigação acessória relativos ao mesmo fato gerador, o contribuinte já se encontra devidamente punido com a emissão do primeiro auto e, assim, não poderia ser novamente castigado pela não observância de obrigação acessória.

Entende que já houve a devida reprimenda quando a empresa apresentou GFIP – Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores, e por deixar de exibir as Guia.

Contudo, tratam-se de infrações distintas, sendo que, para cada uma, há a capitulação legal específica, com a aplicação da penalidade prevista nos normativos previdenciários.

Assim, ao deixar de preparar folha de pagamento dos contribuintes individuais que lhe prestaram serviços, a recorrente infringiu o disposto no art. 32, I, da Lei 8.212/91.

Dessa forma, ocorreu a infração apontada acima, o que não é negado pelo relator, como também ocorreram as outras infrações indicadas pela fiscalização, ensejando a lavratura dos demais Autos de Infração.

Se foram lavrados vários Autos de Infração, com a cobrança de multa isolada, conforme consta do voto do Relator, é porque a recorrente descumpriu várias obrigações, acessórias e principais, sendo que, para cada uma das infrações cometidas pela empresa, a Lei estabelece uma penalidade a ser aplicada.

E como não é facultado ao servidor público deixar de aplicar uma lei, a Autoridade Fiscal, ao constatar o descumprimento de obrigações acessórias, lavrou corretamente o presente auto, impondo a penalidade prevista nos normativos legais para cada tipo de infração, em observância à legislação que trata da matéria.

Nesse sentido, meu voto é por conhecer do recurso e negar-lhe provimento.

Processo nº 10980.725708/2010-14
Acórdão n.º **2301-003.047**

S2-C3T1
Fl. 423

É como voto

Bernadete de Oliveira Barros

CÓPIA