



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11522.001933/2009-98  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-008.107 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de janeiro de 2021  
**Recorrente** AGROPECUARIA VALE DO RIO ACRE S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2007

#### **OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.**

O crédito previdenciário plenamente regular, de conformidade com os dispositivos legais, somente será elidido mediante a apresentação de provas, pelo contribuinte, que comprove a não ocorrência desses fatos.

#### **MULTA. JUROS. CONSTITUCIONALIDADE.**

Uma vez demonstrado que as multas e os juros de mora foram regularmente aplicados, não cabe ao julgador de sede do contencioso administrativo emitir parecer acerca da sua constitucionalidade.

Sendo o crédito tributário constituído de tributos e/ou multas punitivas, o seu pagamento extemporâneo acarreta a incidência de juros moratórios sobre o seu total.

#### **DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.**

As decisões administrativas e judiciais, mesmo proferidas por Conselhos de Contribuintes, pelo Superior Tribunal de Justiça ou pelo Supremo Tribunal Federal, que não tenham efeitos vinculantes, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer ocorrência, senão aquela objeto da decisão.

#### **ALIMENTAÇÃO *IN NATURA*. PAT.**

O fornecimento de alimentação *in natura* aos segurados empregados não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

#### **ALEGAÇÕES NOVAS. NÃO CONHECIMENTO. INOVAÇÃO RECURSAL. PRECLUSÃO PROCESSUAL.**

O Recurso Voluntário deve ater-se às matérias mencionadas na impugnação ou suscitadas na decisão recorrida, impondo-se o não conhecimento em relação àquelas que não tenham sido impugnadas ou mencionadas no acórdão de primeira instância administrativa em decorrência da preclusão processual.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para exonerar o crédito tributário lançado incidente sobre valores pagos a título de alimentação, sem inscrição no PAT.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiyama, Débora Fofano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Wilderson Botto e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

## **Relatório**

O presente processo trata de recurso voluntário em face do Acórdão nº 01-18.558 - 4º Turma da DRJ/BEL, fls. 635 a 656.

Trata de autuação referente a contribuições sociais destinadas à Seguridade Social e, por sua precisão e clareza, utilizarei o relatório elaborado no curso do voto condutor relativo ao julgamento de 1ª Instância.

Relatório

Do Lançamento

Trata-se de crédito previdenciário constituído por meio do AIOP - Auto de Infração por descumprimento de Obrigação Principal, DEBCAD nº 37.213.711-3, lavrada em 18/12/2009, com valor consolidado de R\$ 49.326,37 (quarenta e nove mil trezentos e vinte e seis reais e trinta e sete centavos).

O Relatório Fiscal do Auto de Infração - REFISC (fls. 100/117) narra em síntese o que se segue:

1 - O presente débito corresponde à contribuição dos segurados empregados, na forma do art. 20 da Lei 8.212, de 24/07/1 991, e à contribuição dos segurados contribuintes individuais, na forma do art. 4º da Lei 10.666 de 08/05/2003.

2-O presente levantamento fôï efetuado com base nas informações obtidas na documentação apresentada pela empresa e através da consulta aos sistemas corporativos da Receita Federal do Brasil e da Previdência Social, bem como em informações obtidas em órgãos externos.

3 - Os levantamentos utilizados para a apuração dos débitos foram os seguintes:

AL - ALIMENTAÇÃO SEM PAT - nesse levantamento foram lançados os valores das remunerações e contribuições aferidas dos segurados empregados, em virtude do fornecimento de alimentação sem a devida inscrição no PAT;

ALI - ALIMENTAÇÃO SEM PAT (75%) - os valores lançados nesse levantamento são originários do Levantamento AL e foram transferidos para esse levantamento em função da aplicação da multa de ofício de 75% nas competências onde a aplicação da referida multa era mais benéfica ao contribuinte;

AU - PRESTADOR DE SERVIÇOS PF - nesse levantamento foram lançados os valores dos pagamentos realizados às pessoas físicas que prestaram serviços à empresa e foram enquadrados na condição de segurado contribuinte individual;

AU1 - PRESTADOR DE SERVIÇOS PF (75%) os valores lançados nesse levantamento são originários do Levantamento AU e foram transferidos para esse levantamento em função da aplicação da multa de ofício de 75% nas competências onde a aplicação da referida multa era mais benéfica ao contribuinte;

FP - FOLHA DE PAGAMENTO NORMAL - nesse levantamento foram lançados os valores das remunerações constantes nas folhas de pagamento, em período que as mesmas eram dispensadas de declarar em GFIP; ;

JU - SEGURADO JUAREZ - nesse levantamento foram lançados os valores dos pagamentos realizados ao segurado empregado não registrado Juarez Honorato da Silva; JU1 - SEGURADO JUAREZ (75%) - os valores lançados nesse levantamento são originários do Levantamento JU e foram transferidos para esse levantamento em função da aplicação da multa de ofício de 75% nas competências onde a aplicação da referida multa era mais benéfica ao Contribuinte;

RE - ACERTO FINAL DA RESCISÃO - nesse levantamento foram lançados os valores dos pagamentos realizados ao segurado empregado não registrado Juarez Honorato da Silva a título de acerto final da rescisão;

TA - TRANSPORTADOR AUTÔNOMO PF - nesse levantamento, foram lançados os valores dos pagamentos realizados às pessoas físicas que prestaram serviços de transporte à empresa, sendo enquadrados na condição de segurado contribuinte individual, transportador autônomo; ....

TAI - TRANSPORTADOR AUTÔNOMO PF (75%) - os valores lançados nesse levantamento são originários do Levantamento TA e foram transferidos para esse levantamento em função da aplicação da multa de ofício de 75% nas competências onde a aplicação da referida multa era mais benéfica ao contribuinte;

FG - FOLHA PAGAMENTO DECL GFIP - nesse levantamento foram lançados os valores descontados dos segurados empregados e informados na GFIP. <sup>i</sup>Tal levantamento não gera nenhum débito, pois o tratamento da diferença entre os valores devidos informados na GFIP com os recolhimentos realizados é gerenciado pelo Sistema de Cobrança Automática, não sendo objeto de lançamento pela fiscalização. O levantamento é necessário apenas para o cálculo e apropriação dos valores recolhidos em GPS.

4 - A atividade econômica principal da empresa é a criação de bovinos para corte.

5 - A motivação para a realização da presente ação fiscal foi o encaminhamento de ofício do chefe da Agência da Previdência Social - Rio Branco/Bosque, comunicando a concessão do Benefício nº21/139.305.029-5, pensão por morte, do segurado instituidor Juarez Honorato da Silva, sendo requerente a Sra. Odete Mendes da Silva.

6 - Juntamente com o ofício, foram anexados documentos de indícios de prova do vínculo existente entre o segurado e a empresa ora fiscalizada, tais como aviso prévio de férias, termo de rescisão de contrato de trabalho, aviso prévio, contracheques e recibos.

7 - Para realizar a ação fiscal, foi emitido o Mandado de Procedimento Fiscal -MPF n.º 02.3.O1.OO-2008-00173, em 29/02/2008. Trata-se do procedimento fiscal, para verificação das contribuições previdenciárias, relativo ao período de 06/2000 a 02/2005. A seleção do referido período foi em função do período de trabalho do segurado Juarez Honorato da Silva. Em virtude da necessidade de verificar outros fatos geradores de contribuição previdenciária, o período da ação fiscal foi estendido até a competência 12/2007.<sup>Mj!</sup>

8 - A ação fiscal teve início em 05/03/2008, data da ciência do Termo de Início da Ação Fiscal .TIAF, emitido na mesma data, no qual foram solicitados diversos documentos da empresa, referente ao período de 06/2000 a 02/2005.

9 - Através do Termo de Intimação Fiscal - TIF n.º 01, de 02/10/2008, com ciência do contribuinte em 13/10/2008, foram solicitados documentos do segurado Juarez Honorato da Silva, referente ao período de 12/2002 a 02/2005.

10 - A empresa foi intimada, através do TIF n.º 02, de 13/03/2009, Com ciência do contribuinte em 17/03/2009, a apresentar os documentos referentes a todos<sup>1</sup> os segurados empregados no período de 01/2004 a 12/2007.

11 - A empresa apresentou as folhas de pagamento dos anos de 2004 e 2007, sendo que posteriormente, as informações foram apresentadas em arquivos digitais, em atendimento ao TIF n.º 06, de 19/06/2009.

12 - Foram apresentados ainda, os seguintes documentos: aviso prévio de férias, termos de rescisão do contrato de trabalho, RAIS e carteiras de vacinação dos segurados.

13 - A empresa apresentou também os Livros de Registro de Empregados n.º 001 de 27/04/1992, cuja última folha preenchida foi a 100 (Processo COMPROT 11522.001916/2009-51 fls. 465 a 664) e n.º002 de 01/11/2005, cuja última folha em branco foi a 99 (Processo COMPROT 11522.001916/2009-51 fls. 263 a 264); e o Livro de Inspeção do Trabalho de 01/07/2007, cuja última folha em branco foi a 03 (Processo COMPROT 11522.001916/2009-51 fls. 665 a674).

14 - Quanto aos documentos relativos à contabilidade da empresa, foram apresentados o livro diário n.º 21 (2004), n.º 22.(2005), n.º 23 (2006) e n.º 24 (2007); todos devidamente registrados na Junta Comercial do Estado do Acre . JUCEAC (Processo COMPROT 11522.001916/2009-51 fls. 675 a 700), além dos respectivos livros razão (Processo COMPROT 11522.001916/2009-51 fls. 701 a 931).

15 - Foram apresentados documentos fiscais, tais como notas fiscais, faturas e recibos, de algumas despesas realizadas pela empresa, para algumas contas contábeis, tendo em vista as intimações realizadas pelos TIF n.º 04, de 13/03/2009 c n.º 05, de 16/03/2009.

16 - No período fiscalizado, a empresa realizou recolhimentos em todas as competências, sendo utilizados os códigos de recolhimentos 2100 -Empresas em Geral e 2607 Comercialização da Produção Rural.

17 - A documentação solicitada foi apresentada pelo contribuinte, exceto em relação aos documentos obrigatórios para a concessão do salário família, que foram apresentados de forma incompleta.

18 - Verificou-se que os segurados empregados informados nos diversos documentos apresentados pela empresa estavam devidamente registrados no Livro de Registro de Empregados.

19 - A empresa, através de documento assinado pelo procurador da empresa, Ricardo Antonio dos Santos Silva, datado de 17/10/2008, informa que não teve com o segurado Juarez Honorato da Silva, qualquer relação trabalhista, razão pela qual, encontra-se impossibilitada de atender a determinação constante na intimação, que solicita aviso prévio de férias, recibos de pagamento, contracheques, registro de ponto, registro de empregado e rescisão de contrato de trabalho.

20 - Com todas as informações em meio digital, foi possível realizar um cruzamento entre as informações contidas nas folhas de pagamento e as declaradas na GFIP chegando a conclusão que não houve diferenças entre os dois documentos.

21 - Considerando as informações repassadas pelo INSS, através do chefe da Agência da Previdência Social de Rio Branco/Bosque, sobre a concessão de benefício por pensão por morte, foram conflitantes com a declaração apresentada pela empresa que não possuía qualquer relação trabalhista com o segurado Juarez Honorato da Silva, foi realizada uma diligência fiscal, com o objetivo de obter informações que subsidiassem o trabalho da fiscalização na empresa ora autuada.

22 - A diligência fiscal foi realizada em nome da Sra. Odete Mendes Marcelino, viúva do segurado Juarez Honorato da Silva. Por tratar-se de pessoa física, foi necessária a realização da matrícula CEI de ofício, a qual recebeu o número 37.000.03044/09. Tal matrícula é necessária para permitir a abertura de ação fiscal no âmbito dos sistemas previdenciários.

23 - A contribuinte (Sra. Odete) compareceu na DRFRio Branco, onde apresentou os seguintes documentos originais: aviso prévio de férias, contracheques, recibos de pagamento, aviso prévio ao empregado e termo de rescisão de contrato de trabalho (fls. 349 a 446). Apresentou ainda, a Carteira de Trabalho e Previdência Social - CTPS (Processo COMPROT 11522.00191672009-51 fls. 216 a 231), onde consta o contrato de trabalho do segurado Juarez Honorato da Silva com a Agropecuária Vale do Rio Acre S/A.

24 - Verificando os documentos apresentados, constatou-se que os documentos que a empresa emitiu em nome do segurado Juarez Honorato da Silva são - Os documentos referentes a empregados, como aviso prévio de férias, termo de rescisão e contracheques. Em alguns períodos, houve somente a emissão de recibo.

25 - Constatou-se ainda, que em nenhum dos documentos emitidos houve a retenção da contribuição devida pelo segurado, com pode ser observado no aviso prévio de férias, nos contracheques e no termo de rescisão.

26 - Diante das provas materiais apresentadas e na informação da empresa que não possuiu qualquer relação trabalhista com o segurado Juarez Honorato da Silva e que o mesmo não aparece em nenhum documento apresentado pela empresa, conclui-se que a empresa agiu com dolo, ou seja, houve a intenção de esconder do fisco a relação trabalhista que a mesma tinha com o segurado.

27 - Tal fato, embora não tenha repercussão em relação à obrigação principal da empresa com a Previdência Social, constitui em agravante em relação ao cálculo das multas por descumprimento de obrigações acessórias, que dependendo da fundamentação legal, pode triplicar o valor.

28 - Como há indícios de crime de sonegação de contribuição previdenciária, os documentos apresentados pela Sra. Odete Mendes Marcelino foram apreendidos, conforme Termo de Apreensão de Documentos nº 01, de 28/11/2008 (Processo COMPROT 11522.001916/2009-51 fls. 213 a 214).

29 - Para efeito de levantamento do débito relativo às remunerações pagas ao segurado Juarez Honorato da Silva, foram considerados os valores constantes nos contracheques

emitidos no período de 01/2004 a 02/2005, o aviso prévio de férias emitido em 02/02/2004 e o termo de rescisão de contrato de trabalho emitido (fls. 350 a 446).

30 - Como não houve desconto do segurado nos pagamentos realizados; para obtenção da contribuição devida aplicou-se a alíquota vigente à época, que no período lançado foi de 7,65%, sobre a remuneração recebida.

31 - Foi considerado também, para efeito de lançamento de débito, o pagamento feito ao segurado, através do recibo 12107, de 29/03/2005, referente ao acerto final da rescisão, no valor de R\$ 10.000,00. Como não há discriminação do tipo de verbas pagas no referente recibo, foi considerado o valor total como base de cálculo de contribuição previdenciária.

32 - Para o cálculo do valor da contribuição devida, pelo-segurado, como não havia o período especificado da referida indenização, aplicou-se a alíquota mínima de 8% sobre o valor total pago.

33 - Na análise dos livros contábeis apresentados pela empresa, verificou-se através do histórico, que em várias contas contábeis havia vários pagamentos a pessoas físicas. Por outro lado, não foi observada a ocorrência de contribuinte individual na folha de pagamento ou declarado em GFIP.

34 - Com isso, foram emitidos os TIF n.º 04, de 13/03/2009, e n.º 05, de 16/03/2009, no qual são solicitados os comprovantes de despesas que serviram de base para o lançamento nas seguintes contas contábeis: 3.1.2.03.002 . - Manutenção de veículos; 3.1.2.05.028 - Gastos diversos com fazenda; 3.1.2.05.013 - Fretes e carretos; 3.1.2.05.015 - Honorários profissionais pessoa física; 3.1.2.05.027 - Gêneros alimentícios; 3.1.2.05.021 - Mão-de-obra autônoma; 3.1.2.03.003 - Manutenção de máquinas e equipamentos; 3.1.2.03.004 - Manutenção da fazenda; 3.1.2.03.005 - Manutenção de móveis e utensílios; 3.1.2.03.006

Manutenção de imóveis; 3.1.2.03.007 - Manutenção das instalações; 3.1.2.03.008 - Manutenção de tratores; 3.1.2.05.008 - Despesas diversas; 3.1.2.01.031 - Refeições e lanches; 3.1.1.05.002-Gastosgerais; 3.1.1.05.005 - Médicos veterinários; 3.1.1.05.006 - Inseminação artificial; 3.1.1.05.009 - Roçada de pasto; 3.1.2.01.008 - Assistência médica; 3.1.2.01.029 -Passagens e conduções; 3.1.2.04.013 - ITR; 3.1.2.01.011 - Comissão; 3.1.2.01.041 - Despesa com condução; e 3.1.2.05.036 - Limpeza de pastagens.

35 - Na análise dos comprovantes de despesas apresentados pela empresa, referentes as contas contábeis elencadas anteriormente, verificou-se uma grande quantidade de pagamentos realizados a prestadores de serviço, na condição de pessoa física.

36 - Foi elaborado um relatório (fls. 118 a 125), no qual constam os pagamentos realizados às pessoas físicas que prestaram serviços a empresa.

37 - Os beneficiários dos pagamentos foram caracterizados como contribuintes individuais e os valores recebidos pelos mesmos foram lançados como base de cálculo das contribuições previdenciárias.

38 - Assim, foi elaborado um outro relatório (fls. 126 a 128) contendo os valores das remunerações recebidas pelo segurado em cada competência e o valor da contribuição devida pelo mesmo.

39 - Para o cálculo da alíquota devida pelo segurado contribuinte individual, aplicou-se a alíquota de 11% sobre o valor do pagamento, até o limite máximo de contribuição vigente à época. .

40 - Verificou-se o pagamento aos serviços de médicos veterinários, em cujos recibos constavam o logotipo e o nome da empresa Dessotti Agropecuária Ltda, sendo o mesmo assinado pelo profissional que prestou o serviço, sendo que em alguns casos, este era o sócio-gerente da empresa identificada acima. Assim, ficou a dúvida se o Serviço foi prestados pela empresa ou pela pessoa física.

41 - Para dirimir a dúvida, foi realizada uma diligência fiscal na empresa Dessotti Agropecuária Ltda, para a qual foi emitido o MPF nº 0230100.2009:00612, emitido em 03/09/2009. Através do Termo de Início do Procedimento Fiscal, de 03/09/2009 (Processo COMPROT 11522.001916/2009-51 fls. 1390 a 1394), foram solicitados documentos referentes aos serviços prestados pela empresa à Agropecuária Vale do Rio Acre.

42 - A empresa apresentou uma declaração, assinada pelo sócio proprietário da empresa, Ronaldo Dessotti, na qual afirma que, apesar do recibo estar em nome da sua empresa, os serviços foram prestados como pessoa física.

43 - Assim, os médicos veterinários foram enquadrados como contribuintes individuais e o valor pago aos mesmos consistiu na remuneração recebida e conseqüentemente base de cálculo para as contribuições previdenciárias.

44 - Ressalta-se que, embora a contribuição seja devida pelo segurado contribuinte individual, é responsabilidade da empresa a retenção e o posterior recolhimento, conforme determina o art. 4º, da Lei 10.666, de 08/05/2003.

45 - Na análise dos comprovantes de despesas relativos à conta contábil 3.1.2.05.013 - Fretes e Carretos, verificaram-se pagamentos a pessoas físicas referente ao transporte de carga e/ou pessoas, através de veículos terrestres ou aquáticos (batelão).

46 - Esses prestadores de serviço de transporte foram considerados como segurados contribuintes individuais, na condição de transportador autônomo. Tais segurados se diferenciam dos demais prestadores de serviços por possuírem uma base de cálculo específica, conforme o § 4º do art. 201, do Decreto 3.048, de 08/05/1999.

47 - Assim, do valor total do frete, 20% é considerado como mão-de-obra e conseqüentemente base de cálculo da contribuição previdenciária.

48 - Foi elaborado um relatório (fls. 129/130), no qual constam os pagamentos realizados aos transportadores autônomos.

49 - Os beneficiários dos pagamentos foram caracterizados como contribuintes individuais e dos valores recebidos pelos mesmos aplicou-se 20%, sendo o resultado obtido lançado como base de cálculo das contribuições previdenciárias.

50 - Assim, foi elaborado um outro relatório (fl. 131) contendo os valores das remunerações recebidas pelo segurado em cada competência, o valor, da base de cálculo da previdência e o valor da contribuição devida pelo mesmo.

51 - Dentre os comprovantes de despesa apresentados, verificou-se que os referentes a conta contábil 3.1.2.05.027 - Gêneros Alimentícios, havia uma significativa quantidade de notas fiscais emitidas por diversos supermercados e mercearias (fls. 132 a 317).

52 - Através do TIF nº 10, de 10/09/2009, a empresa foi intimada a informar a finalidade da aquisição dos gêneros alimentícios e outras mercadorias, bem como das refeições, devendo informar também, os beneficiários das referidas aquisições.

53 - Em resposta a intimação, a empresa apresentou documento datado de 28/09/2009, em anexa planilha que contém as informações solicitadas (Processo COMPROT 11522.001916/2009-51 fls. 233 a 240).

54 - No TIF nº 11, de 10/11/2009, a empresa é intimada a apresentar o comprovante de adesão ao Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, do Ministério do Trabalho e Emprego.

55- Em resposta a intimação acima citada, a empresa apresentou declaração datada de 24/11/2009 (Processo COMPROT 11522.001916/2009-51 fl..251) em que informa que não possui inscrição no PAT.

56 - Com as informações apresentadas pela empresa acerca da aquisição de produtos alimentícios e dos comprovantes de despesas existentes, e considerando, que a empresa não está e nem foi inscrita no PAT, concluiu-se que o fornecimento de alimentação ao empregado está em desconformidade com a lei e, portanto, é base de cálculo de contribuição previdenciária.

57- Foi elaborado um relatório (Processo COMPROT 11522.001916/2009-51 fls. 153 a 155), no qual são relacionados os documentos fiscais relativos à aquisição de gêneros alimentícios e refeições, sendo que os valores informados pela empresa com a finalidade diversa do fornecimento de alimentação, tais como manutenção da fazenda, limpeza e material de higiene, não foram considerados na base de cálculo da previdência. Assim, no referido relatório são apresentados o valor total da nota e o valor da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

58 - Para os documentos fiscais onde não houve justificativa da empresa, o valor total do documento foi considerado como base de cálculo para o cálculo da contribuição previdenciária.

59 - Diante da impossibilidade de distribuir os valores pagos a título de alimentação aos empregados da empresa, foi aplicada a alíquota mínima para o cálculo da contribuição devida pelo segurado.

60 - Com a edição da Medida Provisória nº 449, de 04/12/2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27/05/2009, houve alteração no cálculo da multa para os lançamentos de ofício, no caso de falta de pagamento, de declaração e nos de declaração inexata, passando da multa moratória de 8% (no mês de vencimento), 14% (no mês seguinte) ou 20% (a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação) para a multa de ofício de 75%. Assim; os fatos geradores ocorridos antes da edição da MP 449/2008 deveriam seguir a regra da legislação anterior.

61 - Vale ressaltar que a regra- para aplicação da multa moratória na legislação anterior à MP 449/2008 era a majoração da mesma em 20% no caso do lançamento de ofício do débito. Assim, os percentuais calculados seriam de 9,6%, 16,8% e 24%, respectivamente.

62 - Ocorre que, devido à aplicação do princípio da retroatividade benigna (art. 106, inc. II, c, CTN), foi realizada a comparação entre as multas aplicadas de acordo com a legislação anterior a MP 449/2008 com as aplicadas de acordo com a legislação atual.

63 - Ressalta-sc que de acordo com as regras anteriores, além da multa moratória de 24% a ser aplicada em todas as competências, no caso de fatos geradores não declarados em GFIP ou com informações omissas ou inexatas, existe a possibilidade de aplicação de multas por descumprimento de obrigação acessória.

64 Nas competências onde haja a declaração dos fatos geradores em GFIP e o valor recolhido à Previdência Social seja superior ao valor declarado, deve ser considerada, para efeito de comparação, além da multa de ofício, as multas previstas na atual legislação para as infrações relacionadas à GFIP.

65 - No caso da presente ação fiscal, de acordo com a legislação anterior à edição da MP 449/2008, a empresa estava sujeita à multa do CFL 67 por não ter apresentado

GFIP nas Competências 13/2005 e do CFL 68 por ter omitido fato gerador na GFIP das competências 01/2004 a 09/2005, 01/2006 a 03/2006, 05/2006 a 08/2006, 10/2006, 12/2006 e 01/2007 a 12/2007.

66 - Para aplicação da multa com base no CFL 67, foi elaborado um quadro (Processo COMPROT 11522.001916/2009-51 fls. 169 a 170), no qual consta, por competência, o número de segurados, o valor mínimo, o acréscimo devido e o valor-da multa, sendo esse último a aplicação do acréscimo devido ao valor mínimo da multa.

67 - Para aplicação da multa baseada no CFL 68, elaborou-se um quadro (Processo COMPROT 11522-001916/2009-51 fls. 171 a 172), no qual consta por competência, o número de segurados, o valor devido à Previdência Social por tipo de levantamento, o somatório dos valores citados, o limite da multa e o valor final da multa, sendo esse último o menor valor entre o total devido à Previdência Social e o limite da multa.

68 - Para definição da multa a ser aplicada, elaborou-se o Quadro de Comparativo das Multas Aplicadas (Processo COMPROT 11522.001916/2009-51 fls. 165 a 168), no qual é feita a comparação das multas por competência, agrupando as referentes da legislação anterior e posterior à vigência da MP 449/2008, sendo a mais benéfica àquela que resultar no menor somatório.

69 - Os valores das multas comparadas são calculados em relação aos débitos apurados em toda a ação fiscal e relativos somente às contribuições devidas à Previdência Social. Para valores devidos às outras entidades e fundos, cujos fatos geradores ocorreram em períodos anteriores à vigência da MP 449/2008, são aplicadas exclusivamente as regras da legislação vigente à época.

70 - Em virtude da realização da comparação das multas de acordo com os procedimentos citados anteriormente, não se aplicou a multa referente ao CFL 67 e para o CFL 68 apenas nas competências 07/2004 a 10/2004, 12/2004, 01/2005, 03/2005, 07/2005 a 09/2005, 01/2006 a 03/2006, 05/2006, 08/2006, 10/2006, 01/2007 a 03/2007 e 06/2007, tendo em vista que para as demais competências em que existiam valores para aplicação, a multa com base na nova legislação foi mais benéfica

71 - Tendo em vista que a empresa apresentou a GFIP da competência 13/2005 após início da ação fiscal e considerando que houve recolhimento para a mesma em data anterior ao início da ação fiscal, foi aplicada a multa com base no CFL 77, por atraso na entrega da GFIP. .

72 - Os débitos apurados foram separados de acordo com o tipo (segurados, empresa e outras entidades), tendo como o de maior valor o processo principal e, os demais, apensados a esse. Assim, os elementos de prova apresentados pelo contribuinte no presente relatório fiscal serão anexados apenas ao processo principal. '

73 - Na apuração do presente débito, houve a omissão de contribuições previdenciárias. Esta situação, em tese, configura a prática de crime previsto no artigo 33 7-A do Decreto-Lei n.º 2.848/40 Código Penal, incluído pela Lei n.º 9.983, de 14 de julho de 2000, motivo pelo qual será objeto de REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENALIS, com informação à autoridade competente para as providências cabíveis.

#### Da Impugnação

A interessada em questão foi cientificada do presente débito, em 23/12/2009, conforme AR - Aviso de Recebimento dos CORREIOS de fl. 574, e, em 22/01/2010, protocolizou tempestivamente impugnação ao lançamento, por intermédio do instrumento de fls. 577/609, acompanhada dos anexos de fls. 610/624.

Em síntese, a defendente solicita na impugnação o cancelamento do presente AI, sob os argumentos de que:

1 - O presente auto de infração é nulo, posto que parte do período que o compõe foi abarcado pelo fenômeno da decadência, mais precisamente o crédito apurado no período de 2004 (artigos 150, §4º, 173 e 174 do CTN).

2 - Há cristalina divergência entre o objeto explicitado nos dispositivos legais que motiva a prática da presente ação fiscal e os critérios utilizados pelo auditor que lavrou o auto de infração.

3 - Observa-se, que o agente usou de interpretação subjetiva quando, no curso das punições pretendidas, utilizou-se de imensa coleção de artigos e combinações legais na busca de abocar fundamentação punitiva, ignorando molde de apuração em calendários distintos.

4 - Salta aos olhos os lançamentos ordinários de valores anódinos corroborando como fato gerador da contribuição tributária.

5 - É cardinal advertir que houve desequilíbrio entre as leis e a forma efêmera com que se aplica a legislação previdenciária.

6-0 que vemos é que a autoridade fazendária tomou gosto pelo instituto jurídico da substituição tributária, e, ignorando a carta magna e as leis de regência tributária: tenta legislar.

7 - Não é atitude isolada. As estatísticas oficiais demonstram que, neste país, tem-se verificado crescente surgimento de dispositivos infraconstitucionais que obrigam as fontes pagadoras de receita ou de rendimento a reterem, no ato do pagamento, os tributos incidentes, ou que possam vir a incidir (fato gerador presumido), nas operações econômicas tributáveis de que participam.

8 - Diante da falta de retenção pelo contratante em virtude da mudança na legislação e/ou qualquer outra medida que obste a retenção pelo contratante e com o pagamento das contribuições previdenciárias devidas pelo contratado, não pode a autoridade previdenciária exigir o recolhimento pelo contratante do valor não retido por simples ato administrativo, uma vez que não havia previsão legal para essa obrigação.

9 - Qual fundamentação legal forneceria pujança ao agente público na utilização de legislação para colocar no pólo passivo esta empresa? Então, na ausência de leis ato legítimo - ao tempo da ocorrência do fato, utilizemos o prisma dos princípios constitucionais da razoabilidade e proporcionalidade (parágrafo único, do art. 2º, da lei nº 9.784/99). A inobservância destes princípios implica a nulidade do ato ou da decisão administrativa.

10 - Está nítida a invalidade da configuração genérica dos prestadores de serviços como substituídos tributários e passíveis de terem retido 11% do valor bruto de suas notas fiscais de fatura (em especial, os serviços dispostos no art. 219, incisos V, VII, XLX; XXIV, XXV, do Decreto nº 3.048/1999), por meio de veículos normativos infra-legais, pois não são plenamente identificáveis com o descrito no parágrafo 3º. do art 31, da Lei 8.212/1991 (com a redação dada pela Lei 9.711/1998). Tal inclusão desrespeita, cabalmente, os princípios da separação das funções do Estado e da legalidade tributária.

11 - Portarias, Resoluções, Ordens de Serviço etc terão que seguir as imposições legais, não podendo ditar regras de ação positiva ou negativa "*Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*" (inciso II, do art. 5º, da CF/88).

12 - É vedado exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (art. 150, I, da CF/88). Mantendo eficaz este preceito constitucional, o art. 97 do CTN estipula que somente a lei pode estabelecer: a) criação de tributos, ou a sua extinção; b) majoração de tributos ou na redução; c) definição do fato gerador da obrigação principal e do seu sujeito passivo; d) fixação da alíquota do tributo e de sua base de cálculo; e) cominações

de penalidades para ações ou omissões contrárias a seus dispositivos; e f) hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, dispensa ou redução de penalidades.

13 - Fornece alimento *in natura* aos empregados, que trabalham na fazenda e residem na mesma área rural desta, face ser um local isolado e de difícil acesso, exigindo por vezes o uso de transporte aéreo. Tanto na doutrina quanto na jurisprudência o entendimento é pacificado no sentido de que a alimentação ofertada pela empresa *in natura*, ainda que sem inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, não integra o salário de contribuição, ou seja, a alimentação *in natura* inibe a carga tributária, por não constituir natureza salarial (cita doutrina e posições de tribunais acerca do tema), devendo ser cancelada também a correspondente multa acessória (75%).

14 - Não foram respeitados os princípios constitucionais da Vedação ao Confisco e da Capacidade Contributiva (art. 150, IV e art. 145, §1º, da CF/89): o valor da multa aplicada perfaz o percentual de 75% (setenta e cinco por cento), do valor do crédito principal, o que constitui um montante exorbitante; tanto o crédito constituído quanto à multa são muito próximos do valor do imóvel rural, estando patente o caráter confiscatório.

15 - Transcreveu trecho da ADIMC nº 551-RJ, que declarou a inconstitucionalidade dos §§2º e 3º do ADCT da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, que determinava aplicação de multa nos percentuais de 200%, quando do não recolhimento, e 500%, quando da sonegação dos impostos e taxas.

16 - Transcreveu varias ementas de decisões de tribunais visando consubstanciar os seus argumentos que clamam pela nulidade do presente auto de infração; por desrespeito aos princípios constitucionais da Vedação ao Confisco e da Capacidade Contributiva.

17 - O dispêndio que o contribuinte sofrerá coloca em xeque o prosseguimento das atividades da empresa.

A defendente finaliza o seu pedido solicitando, caso não acolhidos os demais argumentos defensorios, a exclusão ou redução da multa aplicada, nos moldes acima defendidos de acordo com o entendimento dos tribunais superiores.

É o Relatório

Ao analisar a impugnação, o órgão julgador de 1ª instância, decidiu que assiste razão em parte à contribuinte, de acordo com a seguinte ementa:

#### ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2007

**OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.** O crédito previdenciário plenamente regular, de conformidade com o art. 37 da Lei nº 8.212/91 e alterações c/c art. 142 do C.T.N. somente será elidido mediante a apresentação de provas, pelo contribuinte, que comprove a não ocorrência desses fatos.

**DECADENCIA.** O direito de constituir o crédito tributário relativo às contribuições previdenciárias, em virtude do reconhecimento da inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91 pelo Supremo Tribunal Federal (STF) por meio da Súmula Vinculante nº 08 de 12/06/2008, publicada no DJ de 20/06/2008, de observância obrigatória por força do disposto no art.

103-A da Constituição Federal de 1988, regulamentado pelo art. 2º da Lei n.º 11.417/2006, extingue-se em 5 (cinco) anos.

MULTA. Uma vez demonstrado que as multas e os juros de mora foram regularmente aplicados, não cabe ao julgador de sede do contencioso administrativo emitir parecer acerca da sua constitucionalidade (art. 102,1, "a", da Constituição Federal de 1988).

PAT. A parcela *in natura* fornecida à título de auxílio-alimentação não integra o salário-de-contribuição somente se recebida de acordo com o Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, no termos da Lei 6.321/76, e de acordo com o art. 28, §9º, "c" da Lei 8.212/91.

DECISÕES JUDICIAIS. As decisões judiciais produzem efeitos apenas em relação às partes que integraram o processo judicial e com estrita observância do conteúdo dos julgados. Isto porque a sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros, em razão do disposto na Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil - CPC), em seu art. 472.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A contribuinte interpôs recurso voluntário às fls. 672 a 696, refutando os termos do lançamento e da decisão de piso.

## Voto

Conselheiro Francisco Nogueira Guarita, Relator.

O presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo em suas alegações meritórias.

Observo, de logo, que a empresa recorrente encontra-se por sustentar basicamente as seguintes alegações:

Da contribuição incidente sobre o serviço e transportador autônomo

Há cristalina divergência entre objeto explícito nos dispositivos legais que motiva a prática da presente ação fiscal, e os critérios utilizados pelo auditor que lavrou o auto de infração.

No curso das punições pretendidas, podemos mencionar que, o regente auditor, de posse dos documentos apresentados pela atuada, deu interpretação subjetiva. Observa-se, que o agente utilizou-se de imensa coleção de artigos e combinações legais na busca de abocar fundamentação punitiva, ignorando molde de apuração em calendários distintos.

Salta aos olhos lançamentos ordinários de valores anódinos corroborando como fato gerador da obrigação tributária.

É cardinal advertir, que houve desequilíbrio, entre as leis e a forma efêmera com que se aplica a legislação previdenciária.

O que vemos é que a autoridade fazendária tomou gosto pelo instituto jurídico da substituição tributária, e, ignorando a carta magna e as leis de regência tributária, tenta legislar.

( ... )

Está nítida a invalidade da configuração genérica dos prestadores de serviços como substituídos tributários e passíveis de terem retido 11% do valor bruto de suas notas fiscais de fatura (em especial, os serviços dispostos no art. 219, incisos V, VII, XLX, XXIV, XXV, do Decreto no. 3.048/1999), por meio de veículos normativos infra-legais, pois não são plenamente identificáveis com o descrito no parágrafo 3º, do art. 31, da Lei 8.212/1991 (com a redação dada pela Lei 9.711/1998). Tal inclusão desrespeita, cabalmente, os princípios separação das funções do Estado e da legalidade tributária.

( ... )

Assim, Portarias, Resoluções, Ordens de Serviço, etc., terão que seguir as imposições legais, não podendo ditar regras de ação positiva ou negativa.

### Do auxílio alimentação – desnecessidade inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT

A empresa impugnante como afirmado alhures tem como finalidade a criação de bovinos para corte. Desta forma, a grande maioria dos seus funcionários exerce suas funções, como também, residem na área rural do Estado do Acre.

O imóvel rural donde a empresa exerce sua atividade como a maioria dos imóveis rural do Estado do Acre, é isolado de difícil acesso ao ponto em que determinada época do ano (meses de chuva em média quatro meses ao ano) o acesso ao imóvel por via terrestre é impraticável restando como única opção o acesso por via aérea.

Assim, para melhorar a qualidade no ambiente de trabalho, bem como para melhor desempenho dos seus funcionários a impugnante oferece alimentação em suas dependências.

Evidente, portanto, que o fornecimento de alimentação para os funcionários gera despesas, conforme resta demonstrado na escrituração contábil da empresa, analisada pelo auditor fiscal da Receita Federal do Brasil, unidade de Rio Branco -AC.

No entanto, a empresa impugnante foi autuada por não estar inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, do Ministério do trabalho e Emprego. Conclui, então, o Fisco que o fornecimento de alimentação ao empregado está em desconformidade com a lei, e, portanto, o valor despendido com alimentação dos empregados é base de cálculo de contribuição previdenciária.

### Da aplicação e majoração da multa

A partir da constatação da inexistência de registro do funcionário Juarez Honorato da Silva, no período 1985 à 2005, a fiscalização se estendeu até 0 ano de 2007 e daí realizou uma verdadeira “varredura” na contabilidade da empresa.

Neste diapasão, a Fazenda Pública autuou o contribuinte apurando crédito tributário a recolher no importe de R\$ 49.326,37 (quarenta e nove mil e trezentos e vinte e seis reais e trinta e sete centavos) adotando valor mínimo da multa de acordo com a Portaria Interministerial MPS/MF n. 48, de 12/02/2009, publicado no DOU de 13/02/2009.

Ocorre, Nobre julgador que o fato gerador da hipótese de incidência ocorreu no período compreendido entre 2004 à 2007.

Entretanto, o auditor da Receita Federal ao apurar o crédito tributário desconsiderou o momento da ocorrência do fato gerador ao aplicar a Portaria Interministerial n. 48, de 12/02/2009 (que majora o valor da multa), pois referida Portaria é posterior a ocorrência do fato gerador.

A DRJ, por sua vez manteve a posição adotada pelo auditor ao entender que a majoração da multa prevista na Portaria Interministerial n. 48/2009, é aplicada ao caso.

Fundamenta sua decisão expondo que é obrigação da administração Pública zelar pela observância de suas disposições e guardar o seu fiel cumprimento.

Não se quer aqui obter do órgão julgador a declaração de validade da portaria 48/2009, a recorrente apenas demonstrou de forma clara e precisa com base nos fatos a ilegalidade da aplicação da portaria no caso concreto.

### Da afronta ao princípio da irretroatividade da lei.

Como é cediço, a legislação aplicada é a vigente no momento da ocorrência do fato gerador.

Desta forma, a multa imposta deve ser regida pela legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador, em observância ao princípio da irretroatividade da lei tributária estabelecida.

### Do auto de infração – caráter confiscatório e da aplicação da multa com efeito de confisco – nulidade do auto de infração.

Dentre os princípios que norteiam o Direito Tributário, o Contribuinte ressalta os da Vedação do Confisco e o da Capacidade Contributiva.

Ambos os Princípios, via de regra, são conjugados, pois chegam ao ponto de se confundirem entre si.

O Princípio da Vedação do Confisco versa sobre a impossibilidade do fisco exigir ou cobrar tributo ou os seus acessórios de forma tão onerosa que chegue a abalar o patrimônio dos contribuintes.

Não seria constitucional, por exemplo, o contribuinte ter que recolher um tributo no montante quase equivalente ao valor que lhe deu causa.

O mesmo se aplica às multas. Não poderia o contribuinte, por ter deixado de cumprir uma obrigação tributária que a fiscalização da Receita Federal entende devida para usufruir da isenção do tributo - que como já defendido anteriormente o averbamento e a informação da área de reserva legal ao Ibama é dispensável para efeito do cálculo do ITR - ter que suportar uma multa que muito se aproxima do valor do crédito devido, ou até mesmo em valor muito superior ao devido, sob pena de tomar letra morta os arts. 145, § 1º e 150, IV, da Constituição Federal de 1988.

Como pode ser observado no auto de infração em análise, vê-se que o valor da multa aplicada perfaz o percentual de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do crédito principal, o que constitui um montante exorbitante.

( ... )

Vê-se, nitidamente, que tanto o crédito constituído quanto a multa é muito próximo do valor do imóvel rural, patente o caráter confiscatório, o que não pode ser concebido de forma alguma, conforme vasta jurisprudência consolidada pelo Supremo Tribunal Federal-STF.

( ... )

Ante a todo o exposto, não pode o contribuinte se submeter á multa de 75%, tendo em vista o caráter flagrantemente confiscatório da mesma.

Com base em tais alegações, a empresa recorrente requer o recebimento do recurso, bem como que seja provido, com a reformação da decisão recorrida, com o respectivo cancelamento do lançamento, ou mesmo com a redução da multa aplicada.

Por questões didáticos, entendo que seja mais apropriado examinar as alegações recursais em tópicos separados, iniciando pela análise dos insurgimentos relacionados à tributação sobre o auxílio alimentação e sobre a retroatividade da lei.

1 - Do auxílio alimentação – desnecessidade de inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT.

A recorrente demonstra a sua insatisfação em relação à autuação relacionada ao pagamento de auxílio alimentação “in natura” sob os argumentos de que os concedeu aos seus funcionários pela inviabilidade dos mesmos em se deslocarem para outros lugares para suprirem tais necessidades.

Apesar do entendimento deste Conselho não ser unânime em relação ao direito alegado pela contribuinte relacionado ao pagamento do auxílio alimentação “in natura” e também de não estar vinculado aos pareceres da PGFN, onde há falta de interesse da PGFN de recorrer de decisões judiciais desfavoráveis em relação à não incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de alimentação *in natura*, esta turma de julgamento tem se posicionado no sentido de dar provimento aos recursos dos contribuintes nestas situações. Por conta disso, vê-se que a recorrente está arrazoada ao solicitar o cancelamento da autuação relacionada aos auxílios-alimentação fornecidos, haja vista o fato de que não devem incidir contribuições previdenciárias junto a pagamentos relacionados ao fornecimento de alimentação *in natura*.

Portanto, diverge-se da decisão recorrida, pois, apesar de não serem de observação obrigatórias pelas decisões deste CARF, existem várias decisões judiciais, sem efeitos vinculantes, que corroboram com as alegações da recorrente, além da existência do parecer PGFN/CRJ nº 2.117/2011, onde orienta os Procuradores da Fazenda Nacional a serem dispensados de recorrerem em causas similares afetas ao tema.

Tanto é assim, que a própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) reconheceu que o tema encontra-se pacificado no Superior Tribunal de Justiça através do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2.117/2011, manifestando-se pela edição de ato declaratório da Procuradora-Geral da Fazenda Nacional que dispensasse a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional da interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, bem como de apresentar contestação acerca da matéria ora abordada, in verbis:

Tributário. Contribuição previdenciária. Auxílio-alimentação in natura. Não incidência. Jurisprudência pacífica no Egrégio Superior Tribunal de Justiça. Aplicação da lei nº 10.522. de 19 de julho de 2002. e do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recursos e a desistir dos já interpostos.

Com efeito, foi expedido o Ato Declaratório n.º 03/2011, pelo qual a PGFN ficou autorizada a não apresentar contestação, interpor recurso, bem como de desistir dos já interpostos, quanto às ações judiciais

Portanto, entendo que deve ser acatada a solicitação do contribuinte a fim de que seja excluída da autuação os lançamentos previdenciários efetuados com base na incidência de contribuições devidas a título de auxílio-alimentação *in natura*.

A referida exclusão da autuação é baseada no citado parecer PGFN/CRJ nº 2.117/2011, onde defende que nas decisões que envolvam o auxílio-alimentação *in natura* a PGFN seja dispensada de contestar e recorrer das decisões contrárias.

Destarte, conforme anteriormente mencionado, apesar das decisões deste Conselho não estarem vinculadas aos pareceres da PGFN e também do entendimento das demais turmas de julgamento não serem unânimes neste sentido, de acordo com o parecer acima, não tem por que manter autuação por temas em que a PGFN já se manifestou no sentido de não mais contestar ou recorrer, devendo portanto, ser acatado o recurso voluntário, nesta parte, no sentido de provê-lo, para que sejam excluídas da autuação os valores referentes ao auxílio-alimentação *in natura*, restando, portanto, razão à recorrente neste tópico.

No que diz respeito às decisões administrativas invocadas pelo contribuinte, há que ser esclarecido que as decisões administrativas, mesmo que proferidas pelos órgãos colegiados, sem que uma lei lhes atribua eficácia normativa, não se constituem como normas complementares do Direito Tributário. Destarte, não podem ser estendidas genericamente a outros casos, somente aplicam-se sobre a questão analisada e vinculam as apenas as partes envolvidas naqueles litígios. Assim determina o inciso II do art. 100 do CTN:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

( ... )

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

Em relação a decisões judiciais, apenas as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal, na sistemática dos recursos repetitivos e repercussão geral, respectivamente, são de observância obrigatória pelo CARF. Veja-se o que dispõe o Regimento Interno do CARF (art. 62, §2º):

(...)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016).

2 - Da afronta ao princípio da irretroatividade da lei.

Quanto à insurgência relacionada ao princípio da irretroatividade da lei, não será analisada, pois, a recorrente não a arguiu por ocasião de sua impugnação, sendo esta solicitação, portanto preclusa, não devendo, portanto, ser conhecida neste recurso.

Por conta disso, no que diz respeito a esta solicitação, tem-se que a mesma é inovadora em relação às alegações suscitadas perante a sua impugnação junto ao órgão julgador de primeira instância. Portanto, considerando o fato de que esta solicitação não foi arguida perante a impugnação, observa-se que a mesma é preclusa, pois não foi submetida à decisão de primeira instância.

Por conta do afirmado, mesmo que a presente solicitação se enquadrasse nas situações suscitadas pelo recorrente, esta não deve ser acatada, haja vista o fato de que o contribuinte não suscitou por ocasião da impugnação, tornando-a preclusa administrativamente, conforme preleciona no artigo 17 do Decreto 70.235/72:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Vale lembrar que o Recurso Voluntário deve ater-se às matérias mencionadas na impugnação ou suscitadas na decisão recorrida, impondo-se o não conhecimento em relação àquelas que não tenham sido impugnadas ou mencionadas no acórdão de primeira instância administrativa em decorrência da preclusão processual.

### 3 – Demais itens do recurso

Após estas considerações iniciais necessárias, consoante relatado, ao desarrazoar o recorrente em relação aos demais aspectos do lançamento, considerando que os argumentos trazidos no recurso voluntário são similares aos da peça impugnatória, razão pela qual, em vista do disposto no § 3º do artigo 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 - RICARF, estando os fundamentos apresentados na decisão de primeira instância estritamente de acordo com o entendimento deste julgador, adoto-os como minhas razões de decidir, o que faço com a transcrição dos tópicos da referida decisão, a seguir apresentada:

#### Da Presunção de Legalidade dos Atos Normativos

A Administração Pública, em decorrência do art. 37 da Constituição Federal, deve informar-se pelo princípio da estrita legalidade, sendo que as leis e atos normativos nascem com a presunção de legalidade, a qual só pode ser elidida pelo Poder Judiciário, tudo dentro da competência determinada pela Constituição.

Como os órgãos envolvidos na lavratura do presente auto. e no julgamento desta lide, em instância administrativa, fazem parte do Poder Executivo, não lhes compete julgar a legalidade/constitucionalidade de lei, cabendo-lhes apenas zelar pela observância de suas disposições e determinar o seu fiel cumprimento. Mesmo que a autoridade administrativa se pronunciasse a respeito da inconstitucionalidade de determinado dispositivo legal, tal decisão não geraria qualquer efeito, com a agravante de que haveria a invasão de competência, uma vez que consta expressamente no art. 102,1, "a", da Constituição Federal de 1988, que é da competência exclusiva do Supremo Tribunal Federal processar e julgar, originariamente, ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual. Destarte, este não é o foro apropriado para albergar discussões sobre inconstitucionalidades, pois somente o Poder Judiciário tem competência para pronunciar-se a respeito, sendo inadequada à postulação de matéria dessa natureza na esfera administrativa.

Assim, tem-se que somente o Poder Judiciário tem competência constitucional para tanto e, até o presente momento, não se pronunciou nesse sentido. Nos termos dos dispositivos legais em questão, a fiscalização, ao lavrar a presente notificação, agiu de forma plenamente vinculada, conforme determinado pelo Código Tributário Nacional, tão-somente cumprindo as determinações legais, das quais, de maneira alguma, poderia abster-se. Insta salientar que o agente público, por estar atrelado ao princípio da legalidade, resta o dever de seguir e aplicar os mandamentos impostos pela lei (entenda-se em seu sentido lato) quando estiverem em plena vigência, não podendo dela se afastar, sob pena de responsabilidade funcional, consoante o disposto no art 142 e § único do CTN.

Pelas razões acima expostas, deixo de contra-argumentar os arrazoados defensorios que clamam pela ilegalidade e/ou inconstitucionalidade de normas aplicadas pela autoridade fiscal no presente lançamento, especialmente no que tange a multa de 75%.

Da Portaria Interministerial n.º 48/2009

Considerando os argumentos defensorios constantes dos itens 11 e 12 do tópico "Da Impugnação" do Relatório retro, considerando o comparativo da aplicação da multa mais benéfica no presente AI que envolve a aplicação da Portaria interministerial n.º 48/2009 e considerando que em várias das peças impugnatórias apresentadas especificamente para os autos de infração por descumprimento de obrigação acessória a dependente questiona a legalidade/constitucionalidade da Portaria Interministerial n.º 48/2009 no que tange aos Valores reajustados de multa nela contidos, tenho a informar o que se segue.

A utilização dos valores reajustados de multas constantes da Portaria Interministerial MPS/MF n.º 48, de 12/02/2009, por parte da autoridade fiscal atuante para aplicar as multas em questão, está prevista em lei, nos termos do artigo 102, da Lei n.º 8.212/91:

Art. 102. Os valores expressos em moeda, corrente nesta Lei serão reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social. (Redação dada pela Medida Provisória n.º 2.187-13, de 2001).

Como demonstrado acima, a própria Lei determina o reajuste da multa, de forma que a aplicação dos valores atualizados das multas dispostos na Portaria Interministerial MPS/MF n.º 48/2009 é obrigatória, sob pena de nulidade da atuação.

Cumpre-me esclarecer ainda que não cabe, na esfera do contencioso administrativo, qualquer análise acerca da legalidade/inconstitucionalidade de norma, no caso, a Portaria Interministerial MPS/MF n.º 48/2009, conforme já exaustivamente informado, no item "Da Presunção de Legalidade dos Atos Normativos" acima razão pela qual deixo de contra-argumentar o arrazoado defensorio que traz tal discussão.

Dos Criterios Utilizados no Lançamento

Grande parte do arrazoado defensorio trata de atacar, de forma vaga os criterios utilizados pelo auditor para efetuar o presente lançamento, conforme descrição sumária dos argumentos impugnatorios comida nos itens 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, II e 12 do tópico "Da Impugnação" constante do Relatório retro.

Ocorre que procedi análise cuidadosa do Relatório Fiscal e demais relatórios e documentos que compõem o presente AI, bem como dos relatórios e documentos que compõem os demais autos de infração lavrados nesta mesma ação fiscal, c conclui que tais argumentos não procedem, pois não correspondem à realidade dos fatos, conforme demonstra-se a seguir.

A defendente alega genericamente haver divergência entre o objeto explicitado nos dispositivos legais que motivam a prática da presente ação fiscal e os critérios utilizados pelo auditor que lavrou o auto de infração. Ocorre que não encontrei qualquer divergência. Muito ao contrário. Constatei na verdade a correção dos lançamentos efetuados pelo Fisco, destacando-se o cuidadoso e criterioso trabalho efetuado pela autoridade fiscal autuante, no que tange à investigação e obtenção de provas cabais acerca do vínculo empregatício existente entre o segurado Juarez Honorato da Silva e a atuada, quando esta negava qualquer relação com este segurado. Da mesma forma, merece destaque a criteriosa aplicação do princípio da retroatividade benigna efetuada pela autoridade fiscal autuante, cujo procedimento e fundamentos legais foram detalhados de forma clara e precisa nos Relatórios Fiscais, planilhas e documentos anexos, garantindo assim o exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa por parte da atuada.

Respondendo à indagação da atuada (item 9, do tópico "Da Impugnação" constante do Relatório retro), a fundamentação legal que deu pujança ao agente público para colocar a atuada no pólo passivo da relação jurídico-tributária sob análise está claramente informada no Relatório Fiscal, bem como, de forma mais completa, no relatório FLD - Fundamentos Legais do Débito, anexo deste AI. Não há se falar pois em aplicação dos princípios constitucionais da razoabilidade e proporcionalidade, como equivocadamente sugeriu a reclamante, mesmo porque o presente lançamento sequer trata de aferição indireta.

A defendente alega que a autoridade fiscal usou de "interpretarão subjetiva utilizando-se de imensa coleção de artigos e combinações legais na busca de abocar fundamentação punitiva, ignorando molde de apuração em calendários distintos"

Ora, o que a autoridade lançadora fez de fato foi simplesmente aplicar a lei, notadamente o art. 106, II, "c", do CTN:

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

I - (Omissis...);

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) (Omissis...);

b) (Omissis...);

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, (grifei)!

Portanto e conforme detalhadamente informado no REFISC - Relatório Fiscal, a aplicação de diferentes legislações se deu por determinação legal e não por mera interpretação subjetiva do Fisco, como alegado pela recorrente.

Recentemente, a Medida Provisória n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27/05/2009, alterou significativamente a forma de cálculo das multas previstas na Lei n.º 8.212/91 (Lei de Custeio), não apenas pela revogação de vários artigos, mas também pela alteração da redação de muitos deles e pela inclusão de novos dispositivos, determinando a aplicação de novas regras para o cálculo das multas previdenciárias, à exemplo do artigo 35-A, que determina a aplicação de regras dispostas na Lei n.º 9.430/96:

Lei n.º 8.212/91

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nr 9.430. de 27 de dezembro de 1996 (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).(grifei).

Lei n.º 9.430

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: .  
(Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007).

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: (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007).

Assim, considerando que o presente lançamento abrange fatos geradores anteriores às atuais (novas) regras de cálculo das multas, agiu corretamente a autoridade fiscal lançadora ao proceder o cálculo comparativo dos valores das multas, com base nas regras anteriores e atuais (princípio da retroatividade benigna), aplicando mês a mês o resultado mais benéfico para o contribuinte, de forma que realmente não vejo qualquer irregularidade ou ilegalidade neste procedimento. Na verdade, ilegal seria desconsiderar a aplicação do valor mais benéfico, de forma que improcede a reclamação defensiva de que a autoridade fiscal lançadora ignorou molde de apuração em calendários distintos. ..

O fato é que as alterações na legislação previdenciária impostas pela Medida Provisória n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27/05/2009, impactaram sobremaneira os lançamentos fiscais previdenciários, em razão da obrigatoriedade da aplicação do disposto no artigo 106, II, "a" do CTN, conforme já anteriormente comentado acima. .

Reconheça-se ainda que, face à complexidade das regras que tratam das multas previdenciárias, a demonstração da aplicação do valor de multa mais benéfico, imposto pelo CTN, resultou em tarefa trabalhosa para as autoridades fiscais atuantes, posto que repleta de detalhes por envolver simultaneamente diversas situações e inúmeros dispositivos legais. No presente caso, à despeito da complexidade do procedimento comparativo, a autoridade fiscal logrou êxito em demonstrar de forma clara e precisa a aplicação da multa mais benéfica, mês a mês. Ressalte-se que a defendente não aponta erros nos cálculos apresentados pelo Fisco, limitando-se a reclamar, de maneira vaga, da aplicação dos diversos dispositivos legais por parte do Fisco, à exemplo do argumento defensorio que alega haver "desequilíbrio entre as leis e a forma efémera com que se aplica a legislação previdenciária".

Na ânsia de desqualificar o trabalho da autoridade fiscal, a defendente reclama longamente de aplicação indevida, por parte do Fisco, do instituto da substituição tributária, alegando cobrança indevida de valores de retenção (11%) nos termos do parágrafo 3º, do artigo 31, da Lei n.º 8.212/91. Ocorre que o presente lançamento não trata de contribuições decorrentes da retenção prevista neste artigo 31, mas apenas das contribuições dos segurados empregados e dos contribuintes individuais (pessoa física), que as empresas têm a obrigação de reter e recolher nos termos da Lei (art. 30,1, "a", "b" da Lei n.º 8.212/91; art. 4º, da Lei n.º 10.666, de 08/05/2003), não havendo portanto qualquer conexão com a situação jurídica (fato gerador) prevista no citado artigo 31, o que torna sem efeito tal reclamação, por perda de objeto.

A partir deste esclarecimento, restou também prejudicado o argumento defensorio que acusa a autoridade fiscal de exigir da empresa a retenção das contribuições em questão, sem que haja previsão legal para tanto, pois, como já ressaltado acima, há previsão legal sim: contribuições dos segurados empregados (art. 30,1, "a", "b", da Lei n.º 8.212/91) e contribuintes individuais (art. 4º, da Lei n.º 10.666, de 08/05/2003). Não se confunda o instituto da retenção constante do artigo 31, da Lei n.º 8.212/91, que se refere a pessoas jurídicas prestadoras de serviços, com a obrigação de reter e recolher as contribuições dos segurados (pessoa física) prevista nos artigos aqui mencionados.

Assim, no que tange ao tema "retenção", mostram-se também sem efeito, por perda de objeto, os argumentos defensorios descritos nos itens 5,6, 7, 8, 9, 10, 11 e 12 do tópico "Da Impugnação", constante do Relatório retro, posto que se insurgem contra supostas ilegalidades/inconstitucionalidades que, conforme alertado acima, de modo algum

ocorreram, visto que o presente lançamento sequer envolve o instituto da retenção disposto no artigo 31, da Lei n.º 8.212/91.

( ... )

Dos Valores Anódinos.

A autuada reclama: salta aos olhos os lançamentos ordinários de valores anódinos corroborando como fato gerador da contribuição tributária.

Realmente, a autoridade fiscal apurou também valores de contribuição de pequena monta, decorrentes de bases de cálculo de menor valor. Ressalte-se que o ato do lançamento não é discricionário, ou seja, a sua ocorrência não está sujeito à decisão pessoal da autoridade fiscal, de tal forma que não há qualquer irregularidade/ilegalidade no fato de haver lançamentos de valores de pequena monta, muito ao contrário, agiu corretamente a autoridade autuante ao lançar todos os valores decorrentes de fatos geradores de contribuição, independentemente do seu montante, pois a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, nos termos do disposto no parágrafo único do artigo 142, do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, (grifei)

Assim, NÃO há razoabilidade em imaginar que a autoridade fiscal lançadora deveria ter investido tempo do seu trabalho e energia em identificar e excluir os valores de contribuição anódinos apurados, só porque são de pequena monta, contrariando frontalmente o que preconiza os princípios da legalidade, economicidade e eficiência, mesmo porque tais valores de fato são devidos, assim como o são os valores de maior monta, que somados totalizaram R\$49.326,37, sendo descabida portanto tal reclamação.

Das Decisões Judiciais

Quanto às decisões judiciais colacionadas pela empresa em sua defesa, ressalto que estas produzem efeitos apenas em relação às partes que integraram o processo judicial e com estrita observância do conteúdo dos julgados. Isto porque a sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros, em razão do disposto na Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil - CPC), em seu art. 472. Por conseguinte, as Decisões às quais se reportou a notificada nenhuma influência exercem no presente processo administrativo fiscal.

Da Dificuldade Financeira

A postulante argumenta que o dispêndio decorrente dos débitos apurados pelo Fisco na ação fiscal em comento coloca em xeque o prosseguimento das atividades da empresa.

Quanto às dificuldades que porventura venham a ser experienciadas pela requerente para o cumprimento das obrigações em comento, com efeito, enquanto servidor público, o Julgador tem seu voto limitado ao que prescreve a legislação em vigor, e, no momento, não há nenhum dispositivo legal que me permita considerar este argumento no presente Julgamento, ou seja, não há, na esfera administrativa, espaço para emissão de juízo

pessoal de valor, por parte do Julgador, no que respeita a tais dificuldades. Da mesma forma, vale lembrar mais uma vez, a atividade administrativa de lançamento não é

discricionária^ ou seja, não está adstrita à vontade do fiscal, que ao constatar a ocorrência de uma infração ou a ausência ou recolhimento à menor de contribuições é obrigado por lei a lavrar o respectivo' auto de infração ou constituir crédito previdenciário respectivo, conforme o caso - a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, consoante o disposto no Artigo 142 e Parágrafo Único do CTN. Desta forma, não há como atender ao pedido interposto no que tange à exclusão ou redução das multas aplicadas, posto que não há qualquer previsão legal que o ampare.

### Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço do presente recurso voluntário, para DAR PARCIAL PROVIMENTO no sentido de excluir da autuação, os lançamentos efetuados com base no programa de alimentação do trabalhador.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita