



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

**Processo n°** 11522.001951/2010-11  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2301-003.355 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de março de 2013  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS EM GERAL  
**Recorrente** SANTISTA DISTRIBUIÇÕES LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

**DECADÊNCIA - INOCORRÊNCIA**

Para os lançamentos de ofício, como é o caso do Auto de Infração, aplica-se, a regra contida no art. 173 do Código Tributário Nacional.

**AUTO DE INFRAÇÃO - NÃO LANÇAR EM TÍTULOS PRÓPRIOS DA CONTABILIDADE -**

Toda empresa é obrigada a lançar, em títulos próprios da contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por voto de qualidade: a) em negar provimento ao recurso, nos termos do voto da Relatora. Vencidos o Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Wilson Antônio de Souza Correa e Damião Cordeiro de Moraes, que davam provimento ao recurso, devido à "bis in idem"; II) Por maioria de votos: a) em negar provimento ao recurso, na questão da agravamento da multa, nos termos do voto da Relatora. Vencido o Conselheiro Wilson Antônio de Souza Correa, que votou em dar provimento parcial ao recurso, para excluir o agravamento da multa. Declaração de voto: Damião Cordeiro de Moraes

*(assinado digitalmente)*

**Marcelo Oliveira - Presidente.**

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

Autenticado digitalmente em 07/08/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 11/11

/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 08/08/2013 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, As

sinado digitalmente em 07/08/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES

Impresso em 30/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*(assinado digitalmente)*

Bernadete De Oliveira Barros - Relator.

*(assinado digitalmente)*

Damião Cordeiro de Moraes – Declaração de Voto

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

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 21/12/2010, por ter a empresa acima identificada deixado de lançar mensalmente, em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos, infringindo, dessa forma, o art. 32, inciso II, da Lei 8.212/91, c/c o art. 225, inciso II, §§ 13 a 17, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99.

Conforme Relatório Fiscal da Infração (fls.34), da análise do Livro Razão dos anos de 2005 e 2006, constatou-se que a autuada lançou, na conta contábil Rescisão contratual de trabalho, o valor global pago ao segurado demitindo, sem discriminar as rubricas que eram fato gerador de contribuição previdenciária, não as diferenciando daquelas indenizatórias, sobre as quais não incidem o tributo.

Verificou-se também, no Livro Razão de 2007, o registro na conta Férias, de parcelas integrantes (feiras normais, 1/3 de férias) e não integrantes do salário de contribuição (férias vencidas e proporcionais), e na conta Aviso Prévio, registro de aviso prévio indenizado, para o qual não há incidência da contribuição, juntamente com o trabalhado, que integra a base de cálculo do tributo.

A autoridade fiscal concluiu, assim, que a empresa não discriminou os fatos geradores de contribuição previdenciária em determinadas contas contábeis, infringindo o inciso II, do art. 32, da Lei 8.212/91.

O agente autuante esclarece que as informações detalhadas, bem como a documentação comprobatória da prática dolosa do contribuinte, encontram-se no processo 11522.001798/2010-14, que discute o Auto de Infração principal.

Segundo Relatório Fiscal da Aplicação da Multa, a penalidade foi agravada tendo em vista a ocorrência da hipótese prevista nos incisos I e II do art. 290, do RPS.

A recorrente impugnou o débito e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Acórdão 01-22.320, da 5ª Turma da DRJ/BEL (fls. 57), julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso tempestivo (fls. 77), alegando, em síntese, o que se segue.

Preliminarmente, insiste na decadência dos valores lançados entre 01/2005 a 12/2005, com a aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN.

Sustenta que, para a aplicação das penalidades gravosas, há que se provar a ocorrência de dolo, ou que efetivamente não foi feito, já que dolo não se presume, devendo ser demonstrada a materialidade dessa conduta, evidenciando não somente a intenção, mas também o seu objetivo.

Discorre sobre as diferenças entre sonegação e inadimplência, para concluir que a recorrente, se cometeu algum ilícito, não teve a intenção de praticá-la, não havendo qualquer prova de que a recorrente tenha agido com dolo, tornando-se atípica a conduta a ela imputada.

Alega descabimento da multa regulamentar, argumentando que, não bastasse os valores lançados a título de multa de mora e de ofício, a autoridade fiscal lavrou, adicionalmente, outros 09 autos de infração, com a cobrança de multas isoladas, o que, segundo entende, possui efeito de confisco.

Ressalta a peculiaridade da multa prevista na Lei 8.218/91, que não é calculada sequer sobre o valor do tributo que teria deixado de ser recolhido pelo contribuinte, mas sobre o faturamento, o que demonstra absoluta ausência de razoabilidade da penalidade aplicada.

Observa que as diversas multas previstas nos arts 11 e 12, da Lei 8.218/91 não guardam qualquer parâmetro com as condutas que se pretende evitar, violando assim os princípios da vedação ao confisco, proporcionalidade e razoabilidade.

Finaliza requerendo o conhecimento do Recurso Voluntário para que seja-lhe dado provimento, com a reforma integral do Acórdão recorrido.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Bernadete de Oliveira Barros

O recurso é tempestivo e todos os pressupostos de admissibilidade foram cumpridos, não havendo óbice ao seu conhecimento.

Da análise do recurso apresentado, registro o que se segue.

Preliminarmente, a autuada alega decadência do direito de a autoridade cobrar créditos tributários relativos às competências anteriores a dezembro de 2005, a teor do disposto nos artigos 150, § 4º.

Contudo, é objeto do presente processo administrativo o Auto de Infração aplicado por ter a Santista Distribuições Ltda descumprido a obrigação acessória de lançar mensalmente, em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições.

A penalidade pela infração transcrita acima é a aplicação de uma multa cujo valor independe do número de competências em que se verificou que os fatos geradores das contribuições previdenciárias não foram registrados em títulos próprios da contabilidade.

Ou seja, basta o não registro em título próprio da contabilidade de apenas um fato gerador da contribuição previdenciária e em uma única competência não alcançada pela decadência que estará configurada a infração..

Portanto, não há que se falar em decadência dos créditos lançados, já que ficou configurada infração em competências posteriores a 12/2005, ou seja, não alcançadas pela decadência prevista nos dispositivos legais citados pela recorrente.

Ademais, no caso em tela, trata-se de Auto de Infração, que é um lançamento de ofício, aplicando-se, portanto, o disposto no art. 173 do Código Tributário Nacional

Assim, não há que se falar em decadência.

No mérito, a recorrente insurge-se contra a aplicação das penalidades gravosas, entendendo que há que se provar a ocorrência de dolo, já que dolo não se presume, devendo ser demonstrada a materialidade dessa conduta, evidenciando não somente a intenção, mas também o seu objetivo.

Discorre sobre as diferenças entre sonegação e inadimplência, para concluir que a recorrente, se cometeu algum ilícito, não teve a intenção de praticá-la, não havendo qualquer prova de que a recorrente tenha agido com dolo, tornando-se atípica a conduta a ela imputada.

Ora, mas tudo o que a fiscalização relatou no processo principal, de nº 11522001798/2010-14 demonstra o dolo, a intenção de sonegar tributo, por parte da recorrente.

O fato de informar, em folha de pagamento e em GFIP, remuneração de seus empregados em valor menor ao que foi efetivamente por ela pago, bem como a simulação de contratação de empregados por meio de empresa interposta, ou mesmo o não registro de alguns segurados empregados que lhe prestaram serviços deixam clara a intenção da recorrente em omitir fato gerador da contribuição previdenciária, para pagar menos tributo.

A fiscalização verificou que a recorrente remunerava pessoas físicas, pagando dias trabalhados, salário, vale-transporte e horas extras e constatou que tais trabalhadores não constavam dos livros de registros de empregados da empresa.

Contata-se, ainda, que as irregularidades apontadas pela fiscalização foram cometidas de forma sistemática, em várias competências, caracterizando, assim, uma prática reiterada de omissão dos referidos fatos geradores, numa clara tentativa de elidir o tributo devido.

Vale observar que a recorrente não afastou, de forma específica, nenhuma das acusações feitas pela fiscalização, ou trouxe qualquer documento para provar suas alegações, se limitando a fazer afirmações genéricas, discorrendo sobre conceitos jurídicos, sem, contudo, juntar qualquer elemento que pudesse afastar, ou ao menos por em dúvidas as acusações da auditoria da RFB.

Já a autoridade lançadora juntou farta documentação, comprovando a existência de dolo.

Há mandamento expresso na Lei 9.784/99 quanto ao ônus probatório, conforme segue: ART 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

A recorrente apenas alega, mas não prova, que não houve dolo. Porém, não basta alegar. A parte que não produz prova, convincentemente, dos fatos alegados, sujeita-se às conseqüências do sucumbimento, porque não basta alegar. E a convicção da autoridade julgadora advém, no processo administrativo fiscal, dos elementos probatórios carreados pela fiscalização e pela recorrente. Daí a necessidade de se juntar aos autos elementos comprobatórios dos fatos alegados.

Assim, está correta a caracterização de dolo, realizada pela fiscalização.

A recorrente tenta demonstrar, ainda, que a cobrança de multa isolada com a lavratura de 09 autos de infração caracteriza confisco.

Entretanto, a vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

Cumpra esclarecer que a vedação de que cuida o art. 150, IV, da Constituição Federal, dirige-se ao legislador com o intuito de impedir a instituição de tributo que tenha em seu conteúdo aspectos ameaçadores à propriedade ou à renda tributada, mediante, por exemplo, a aplicação de alíquotas muito elevadas.

Portanto, a observância desse princípio relaciona-se com o momento de instituição do tributo ou de determinação da multa a ser aplicada no caso de falta de recolhimento, mas, uma vez vencida a etapa da sua criação, não configura confisco a aplicação da lei tributária.

A penalidade aplicada por meio do AI em tela, bem como sua gradação, encontra fundamento nos dispositivos legais discriminados nos relatórios que compõem o Auto de Infração.

Cabe destacar, ainda, que a atividade administrativa é plenamente vinculada ao cumprimento das disposições legais. Nesse sentido, o ilustre jurista Alexandre de Moraes (curso de direito constitucional, 17ª ed. São Paulo. Editora Atlas 2004.314) colaciona valorosa lição. *“o tradicional princípio da legalidade, previsto no art. 5º, II, da CF, aplica-se normalmente na administração pública, porém de forma mais rigorosa e especial, pois o administrador público somente poderá fazer o que estiver expressamente autorizado em lei e nas demais espécies normativas, inexistindo, pois, incidência de vontade subjetiva. Esse princípio coaduna-se com a própria função administrativa, de executor do direito, que atua sem finalidade própria, mas sem em respeito à finalidade imposta pela lei, e com a necessidade de preservar-se a ordem jurídica”*

Todos os autos citados pela recorrente em seu recurso, foram lavrados ou por falta do cumprimento de obrigação principal, como também por descumprimento de obrigações acessórias.

E se foram lavrados 09 com a cobrança de multa isolada, é porque a recorrente descumpriu várias obrigações acessórias e, para cada uma delas, a Lei estabelece uma penalidade.

Observa-se que em nenhum momento de seu recurso a recorrente negou que tenha deixado de registrar em títulos próprios de sua contabilidade, ou seja, em contas separadas, as rubricas que eram fato gerador de contribuição previdenciária e aquelas indenizatórias, sobre as quais não incidem o tributo.

E sendo o lançamento um ato vinculado, a fiscalização a quem compete o lançamento, ao verificar a ocorrência de infração à legislação previdenciária, agiu corretamente lavrando o presente AI, em estrita observância aos ditames legais.

O auto foi lavrado por descumprimento da obrigação acessória de registrar, em títulos próprios de sua contabilidade, ou seja, em contas separadas, os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, consoante à determinação contida no art. 32, inciso II, da Lei 8.212/91.

Assim, reitera-se, como não é facultado ao servidor público deixar de aplicar uma lei, a Autoridade Fiscal, ao constatar o descumprimento de obrigação acessória, lavrou corretamente o presente auto, impondo a penalidade prevista nos normativos legais para esse tipo de infração, em observância à legislação que trata da matéria.

Nesse sentido e

Considerando tudo o mais que dos autos consta;

VOTO por CONHECER DO RECURSO, para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

**Bernadete de Oliveira Barros – Relator**

## Declaração de Voto

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes

1. Conforme o relatório fiscal, trata-se de auto de infração lavrado em razão da empresa ter deixado de lançar mensalmente, em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos, infringindo, dessa forma, o art. 32, inciso II, da Lei 8.212/91, c/c o art. 225, inciso II, §§ 13 a 17, do Regulamento da Previdência Social (Decreto 3.048/99)

2. Ocorre que a infração ora em tela, no meu entendimento, já foi devidamente punida com a emissão dos demais autos de infração e, assim, não poderia ser novamente castigada pelo descumprimento de obrigação acessória. No caso a empresa já foi sancionada em outro auto de infração da mesma ação fiscal por não ter preparado folha de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço.

3. 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)

4. 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)*

5. 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”.

6. 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)*

7. 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.

8. E no caso concreto, entendo que a fiscalização agiu de forma desproporcional. 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.

9. 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”.

10. 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”.

11. 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)

12. 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.

13. 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.

14. 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.

15. Feitas tais considerações, voto pelo provimento do recurso voluntário, por entender que o auto de infração lavrado não subsiste.

## CONCLUSÃO

16. Diante do exposto, CONHEÇO do recurso para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

*(assinado digitalmente)*

Damião Cordeiro de Moraes

CÓPIA