



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

Processo nº 11522.001955/2010-91
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2301-003.351 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de março de 2013
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO: GFIP. FATOS GERADORES
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 - APRESENTAÇÃO DE GFIP/GRFP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS .

Toda empresa está obrigada a informar, por intermédio de GFIP/GRFP, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária

ALIMENTAÇÃO *IN NATURA* - NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

Não há incidência de contribuição previdenciária sobre os valores de alimentação fornecidos *in natura*, conforme entendimento contido no Ato Declaratório nº 03/2011 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN.

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

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

Revogado o referido dispositivo e introduzida nova disciplina pelo art. 32-A, I da Lei nº 8.212/1991, devem ser comparadas as penalidades anteriormente prevista com a da novel legislação, de modo que esta seja aplicada

retroativamente, caso seja mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, “c” do CTN).

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para aplicar ao cálculo da multa o art. 32-A, da Lei 8.212/91, caso este seja mais benéfico à Recorrente, nos termos do voto do(a) Redator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para determinar que a multa seja recalculada, nos termos do I, art. 44, da Lei n.º 9.430/1996, como determina o Art. 35-A da Lei 8.212/1991, deduzindo-se as multas aplicadas nos lançamentos correlatos, e que se utilize esse valor, caso seja mais benéfico à Recorrente; II) Por unanimidade de votos: a) em excluir do lançamento os valores relativos ao auxílio alimentação, nos termos do voto da Relatora

Marcelo Oliveira - Presidente.

Bernadete De Oliveira Barros - Relator.

Leonardo Henrique Pires Lopes - Redator designado.

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 apresentado GFIP/GRFP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, infringindo, dessa forma, o inciso IV, § 5º, do art. 32, da Lei 8.212/91, c/c o art. 225, IV e § 4º, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

Conforme Relatório Fiscal da Infração (fls.34), da análise da documentação apresentada, verificou-se que a empresa deixou de incluir, nas GFIPs, alguns fatos geradores da contribuição previdenciária, como pagamentos a contribuintes individuais, à cooperativa, a sócios, à transportadores autônomos, relativo à comissão de vendas, a empregados não registrados e referente à alimentação sem PAT.

Consta ainda que a recorrente informou, em GFIP, a alíquota de RAT de 2%, quando o correto seria 3%, bem como deixou de informar as reclamações trabalhistas para as quais houve acordo ou sentença judicial.

A autoridade lançadora 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 que lançou a obrigação principal.

Segundo Relatório Fiscal da Aplicação da Multa, a ocorrência da situação agravante não produz efeitos quanto à elevação do valor da presente multa.

O agente autuante informa, ainda, que, em respeito ao artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN, a fim de incidência da penalidade mais benéfica ao contribuinte, comparou-se o valor da multa aplicada na forma da legislação vigente à época do fato gerador com aquele resultante da aplicação da legislação vigente à época da lavratura do Auto de Infração, concluindo que, para as competências em que a multa anterior é a mais favorável ao contribuinte, quais sejam, competências 03/2005, 09/2005 a 12/2005, e 06/2006 a 08/2006, aplicou-se a multa de mora de 24% e lavrou-se o presente AI (FLD 68).

Naquelas competências em que a multa atual é a mais benéfica, lançou-se a multa de ofício de 75%.

A recorrente impugnou o débito e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Acórdão 01-22.324, da 5ª Turma da DRJ/BEL (fls. 58), julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso tempestivo (fls. 78), 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 Vencido

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.

Porém, no caso em tela, trata-se de Auto de Infração por descumprimento de obrigação acessória, ou seja, de um lançamento de ofício, aplicando-se, portanto, o disposto no art. 173 do Código Tributário Nacional, transcrito a seguir:

Art.173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo Único - O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Tendo sido o contribuinte cientificado do Auto de Infração em 23/12/2010, e se referindo a infrações ocorridas entre 01/2005 a 12/2007, constata-se que não se operara a decadência .

Cumprir observar que, para a competência 01/2005, as informações em GFIP poderiam ter sido apresentadas em 02/2005, iniciando-se a contagem do prazo em 01/01/2006, que é o primeiro dia do exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do dispositivo legal transcrito acima.

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 que discute o lançamento da obrigação 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 consequências 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.

Contudo, no caso do AI objeto do presente processo administrativo fiscal, a fiscalização deixa claro, no Relatório Fiscal da Aplicação da Multa, que a ocorrência de agravantes não produz efeitos quanto à elevação do valor da penalidade aplicada.

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

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

Autenticado digitalmente em 24/07/2013 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 2

4/07/2013 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 11/11/2013 por MARCELO OLIVEIR

A, Assinado digitalmente em 30/07/2013 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS

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

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.

Cumprе 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 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 omitido, em GFIP, todos os fatos geradores apontados no Relatório Fiscal.

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 em tela foi lavrado por descumprimento da obrigação acessória de informar, em GFIP, todos os fatos geradores da contribuição previdenciária.

Assim, conforme exposto acima, houve a infração à legislação previdenciária.

E, 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.

Contudo, em que pese a correção do procedimento fiscal ao lavrar o presente AI de acordo com a legislação vigente à época, foram computados no cálculo da penalidade aplicada, as contribuições omissas, relativas à alimentação *in natura* fornecida pela empresa.

Entretanto, em 22/12/2011, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional-PGFN emitiu o Ato Declaratório nº 03/2011 autorizando a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexistisse outro fundamento relevante “nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento *in natura* do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária”,

Diante do citado Ato, e considerando que o Decreto 70.235/72 estabelece que o disposto no caput do art. 26A não se aplica aos casos de lei ou ato normativo que fundamente crédito tributário objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, e que a Lei 10.522/2002, citada no art. 26A, determina que os créditos tributários já constituídos relativos à matéria de que trata o seu artigo 19 devem ser revistos de ofício pela autoridade lançadora, entendendo que devam ser excluídos do cálculo da multa, por provimento, os valores relativos à contribuição incidente sobre o fornecimento de alimentação *in natura*, por não integrar o salário de contribuição, independente de a empresa ter ou não efetuado adesão ao PAT.

Nesse sentido e

Considerando tudo o mais que dos autos consta;

Voto no sentido de **CONHECER DO RECURSO** e, no mérito, **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, para que seja excluído do cálculo da multa aplicada, por provimento, o valor relativo ao fornecimento de alimentação *in natura*.

É como voto.

Bernadete de Oliveira Barros – Relatora

Voto Vencedor

Leonardo Henrique Pires Lopes, Redator Designado

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

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

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

*"Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou **que a apresentar com incorreções ou omissões** será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:*

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

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

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

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

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

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

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Este entendimento, contudo, não pode prevalecer.

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

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

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

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

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

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

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