



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

Processo nº 11831.002186/2007-50
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-006.643 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de outubro de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente HDSP COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/09/2001 a 31/03/2007

AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. APRESENTAÇÃO COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

1. Apresentar a empresa GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias constitui infração à legislação previdenciária.

2. Constitui infração ao artigo 32, inciso IV, § 5º, da Lei 8.212/91, a empresa apresentar ao INSS a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores das contribuições destinadas à seguridade social, sujeitando o infrator à multa prevista no artigo 284, inciso II do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99.

LEGALIDADE. CONSTITUCIONALIDADE.

A declaração de inconstitucionalidade de lei ou atos normativos federais, bem como de ilegalidade destes últimos, é prerrogativa outorgada pela Constituição Federal ao Poder Judiciário.

LANÇAMENTO. ARGÜIÇÃO DE NULIDADE.

Não procede a arguição de nulidade do lançamento quando não se vislumbra nos autos nenhuma das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72 e no art. 27 da Portaria RFB nº 10.875, de 16 de agosto de 2007.

PRODUÇÃO DE PROVAS. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS

A apresentação de provas, inclusive provas documentais, no contencioso administrativo previdenciário, deve ser feita juntamente com a impugnação, ocorrendo a preclusão do direito de fazê-lo em outro momento, salvo se fundamentado nas hipóteses expressamente previstas.

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA. PORTARIA CONJUNTA PGFN/RFB nº 14/09

À luz do que determina o art. 106, II, "c" do CTN, deve-se aplicar a multa mais benéfica, tendo em vista as alterações introduzidas quanto a esta temática pela Lei nº 11.491/09, nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/09, segundo a qual deve haver a comparação entre a soma das multas por descumprimento das obrigações principal e acessórias, de acordo com a redação anterior à Lei nº 11.941/09, com a multa de ofício calculada na forma da atual redação do art. 35-A da Lei 8212/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do recurso voluntário para, na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial para reconhecer a decadência do crédito tributário relativamente aos fatos geradores ocorridos até a competência 11/2001, inclusive, e para que a multa mais benéfica seja aplicada de conformidade com a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini - Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pinho de Pinho Filho (presidente da turma), Denny Medeiros da Silveira, Luis Henrique Dias Lima, Mauricio Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci (vice-presidente), Jamed Abdul Nasser Feitoza, Gregório Rechmann Junior e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 16-15.349, da 6ª Turma da DRJ de São Paulo I (fls. 242/74), que julgou improcedente a impugnação apresentada contra o Auto de Infração nº 37.058.765-0.

De acordo com o relatório fiscal de fls. 80, a empresa deixou de declarar em GFIP (Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social) nas competências 01/09/2001 a 31/03/2007 as informações correspondentes aos fatos geradores de toda a contribuição previdenciária, em infração ao disposto no art. 32, IV, § 5º da Lei nº 8.212/91, que estabelece a obrigatoriedade da empresa de informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por meio de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, os dados relacionados aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias de sua responsabilidade.

Relata o auditor que a constatação dessa omissão se deu por meio da análise das GFIP's e RAIS que se encontravam nos bancos de dados da Previdência Social, como GFIP-WEB e CNIS (Cadastro Nacional de Informações Sociais) em comparação com as Folhas de Pagamento entregues à Fiscalização. Informa que o contribuinte não apresentou à Fiscalização todas as Folhas de Pagamento nem sua escrita contábil, sendo que, em razão disso, teve contra si lavrado outro auto de infração, qual seja AI de nº 37.058.763-4, pelo CFL 38.

Segundo o relatório de aplicação da multa (fls. 26), foi aplicada multa no valor de R\$ 401.257,44 (quatrocentos e um mil e duzentos e cinquenta e sete reais e quarenta e quatro centavos), conforme disposto no art. 32, IV, § 5º da Lei nº 8.212/91 e no art. 284, II do Decreto nº 3.048/99. O valor da multa foi atualizado pela Portaria MPAS nº 142 de 11/04/2007, observado o limite por competência, observado do número de segurados da empresa, nos termos dos arts. 32 § 4º da Lei 8.212/91 e 284, I do Decreto nº 3.048/99.

Não foram verificadas circunstâncias agravantes nem atenuantes.

O contribuinte apresentou impugnação tempestivamente alegando, em síntese:

- 1) Nulidade do auto de infração, impossibilidade de aplicação da sanção, correta apresentação de documentos já considerados pela Fiscalização, deficiência na capitulação legal: afirma que o auto de infração lhe atribui a conduta de não ter declarado em GFIP informações pertinentes ao fato gerador das contribuições previdenciárias, mas que no desenrolar dos trabalhos de fiscalização, a Auditora utilizou como base para apuração de eventuais irregularidades toda a documentação fornecida pela própria Impugnante. Restou provado nos autos que a autoridade fiscalizadora aplicou arbitrariamente sanção com base em fatos desconsiderados por ela mesma e para lançamentos de ofício anteriores e simultâneos, devendo ser expurgados da base de cálculo eleita para a multa os valores corretamente informados à Previdência Social e desconsiderados pelo fiscal para dar cumprimento ao princípio constitucional insculpido no art. 5º da CF, excluindo elementos estranhos àqueles essenciais para

conhecer o montante dos tributos ou multa eventualmente devidos. Que um desses requisitos é a correta capitulação legal da infração imputada, necessária para que o sujeito passivo possa exercer o amplo direito de defesa. Que os dispositivos legais mencionados no auto de infração não guardam relação com os fatos que ensejaram o lançamento mencionado no auto de infração. Nesse sentido, afirma que a jurisprudência do Conselho de Contribuintes é unânime quanto à nulidade do auto de infração cuja capitulação legal é deficiente. Colaciona acórdãos;

2) Ilegitimidade dos sócios para figurar como corresponsáveis pelo débito por suposta dívida de origem tributária: afirma que há distinção entre a pessoa jurídica (a sociedade) e as pessoas físicas (seus sócios, acionistas e diretores), sendo que os bens pessoais destas apenas responderão por dívidas daquela, em matéria tributária, nos casos específicos em que a legislação assim vier a estabelecer. Que o art. 135 do CTN estabelece os limites que devem ser verificados quando da atribuição de responsabilidade tributária pessoal por débitos decorrentes de obrigações tributárias. Que somente os sócios com poderes de direção, gerência ou representação estão sujeitos à responsabilidade tributária pessoal e, para que sejam pessoal e patrimonialmente responsáveis pelos débitos tributários da pessoa jurídica, devem ter agido de forma ilícita, o que cabe ao Fisco demonstrar, o que não se deu no caso concreto;

3) Inexigibilidade de multa, por ser exigida por veículo normativo incorreto: argumentam que nos termos do art. 146, III, “b” da CF, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários. Desse modo, infere-se a inconstitucionalidade do disposto no artigo 32, inciso IV, §5º da Lei nº 8212/91, por não ser lei ordinária o veículo normativo adequado nem previsto constitucionalmente para dispor sobre normas gerais em matéria tributária. A multa só poderia ter sido instituída por lei complementar, pelo que requer seja afastada sua aplicação, tendo em vista que a exigência da multa em questão não foi prescrita pelo veículo normativo correto.

4) Ademais, a multa é inexigível por ser também confiscatória, e afronta o disposto no art. 150, V da CF/88.

Requer, por fim, seja acolhida a preliminar, declarando-se nulo o auto de infração. No mérito, requer a improcedência do auto de infração, cancelando-se o lançamento, por ter sido a multa aplicada por meio de veículo normativo impróprio, além de sua inexigibilidade, por se tratar de valores declarados espontaneamente e em razão de seu caráter confiscatório.

A DRJ julgou a impugnação improcedente e manteve o crédito tributário integralmente, em julgado assim ementado:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/09/2001 a 31/03/2007

AI no 37.058.765-0 de 25/06/2007

AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. APRESENTAÇÃO COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIARIAS.

1. Apresentar a empresa GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias constitui infração legislação previdenciária.

2. Constitui infração ao artigo 32, inciso IV, § 5º, da Lei 8.212/91, a empresa apresentar ao INSS a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores das contribuições destinadas seguridade social, sujeitando o infrator à multa prevista no artigo 284, inciso II do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99.

3. Se a autoridade fiscal efetua lançamento em virtude do não adimplemento de obrigação previdenciária principal, na época devida, obviamente, deverá lavrar auto de infração para aplicação da penalidade correspondente, na hipótese de as contribuições com seus fatos geradores, além de não terem sido recolhidas, também não foram declaradas em GFIP. Se a NFLD for julgada improcedente em virtude da não ocorrência dos fatos geradores correspondentes, o auto de infração também set* razão pela qual, é conveniente que o auto de infração seja analisado pela autoridade julgadora, concomitantemente ou após o julgamento da NFLD.

4. A multa aplicada por meio de autos de infração refere-se a penalidade imposta em virtude de descumprimento de obrigação acessória. Por sua vez, a multa consignada em NFLD é imposta em virtude do não pagamento, em época própria, de contribuições devidas à Seguridade Social, ou seja, por descumprimento de obrigação principal.

LEGALIDADE. CONSTITUCIONALIDADE.

A declaração de inconstitucionalidade de lei ou atos normativos federais, bem como de ilegalidade destes últimos, é prerrogativa outorgada pela Constituição Federal ao Poder Judiciário.

LANÇAMENTO. ARGÜIÇÃO DE NULIDADE.

Não procede a arguição de nulidade do lançamento quando não se vislumbra nos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72 e no art. 27 da Portaria RFB nº 10.875, de 16 de agosto de 2007.

RESPONSABILIDADE TRIBUTARIA

Os diretores são solidariamente e subsidiariamente responsáveis pelos débitos junto à Seguridade Social (art. 13, parágrafo único da Lei 8.620/93 e art. 268 do Decreto 3.048/99), na hipótese de deixar de recolher o tributo, pois agem com descumprimento de dever jurídico, decorrente de lei. A relação de representantes legais atende ao disposto no inciso I, do parágrafo 5 do artigo 2º da Lei 6.830/80, na hipótese de futura inscrição do débito em dívida ativa.

PRODUÇÃO DE PROVAS. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS

A apresentação de provas, inclusive provas documentais, no contencioso administrativo previdenciário, deve ser feita juntamente com a impugnação ocorrendo a preclusão do direito de fazê-lo em outro momento, salvo se fundamentado nas hipóteses expressamente previstas.

Lançamento Procedente

Intimado dessa decisão aos 30/06/2008 (fls. 282), o contribuinte interpôs recurso voluntário aos 16/07/2008 (fls.286/364), repetindo aqueles mesmos argumentos já tecidos em sua impugnação e agregando ainda outros, inéditos, quais sejam:

- a) Que a base de cálculo das contribuições adotada para o lançamento deve ser revista uma vez que não houve uma análise criteriosa da fiscalização a respeito quando do lançamento;
- b) Decadência do direito de efetivar o lançamento relativamente à competência anterior à 25/06/2002;
- c) Impossibilidade de aplicação de juros de mora sobre correção monetária
- d) Aplicação da taxa Selic para correção do débito afronta princípios constitucionais tributários, dentre os quais o da legalidade, da isonomia e o da segurança jurídica.

Requer, ao final, seja dado provimento ao recurso para reconhecer a nulidade do auto de infração, a ilegitimidade dos sócios para figurar como corresponsáveis e a decadência do valor exigido relativamente ao período anterior a junho/2002; sucessivamente, no mérito, requer seja provido o recurso para cancelar o auto de infração em razão da exclusão dos valores lançados de forma indevida por abusividade da multa aplicada, impossibilidade da aplicação de juros de mora sobre correção monetária e por impossibilidade da aplicação da taxa Selic para a correção de débitos tributários.

Sem contrarrazões.

Vindo os autos a este Conselho, houve por bem o colegiado converter o julgamento em diligência para que se apurasse em que situação se encontrava a NFLD correlata ao presente auto de infração, por meio da qual se deu o lançamento das contribuições previdenciárias não declaradas em GFIP que geraram esta autuação.

Cumprida a diligência, tendo sido verificado que o lançamento principal está definitivamente constituído na esfera administrativa (fls. 389/492), retornaram os autos para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Renata Toratti Cassini – Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo mas deve ser conhecido em parte.
Vejamos:

Inicialmente, cumpre-nos observar que conforme se pode verificar da análise da impugnação e do recurso voluntário, este último contém matérias que não foram levadas à apreciação da DRJ em sede de impugnação.

Com efeito, confrontando-se ambas as peças de defesa, verifica-se que a recorrente inova na fase recursal ao apresentar teses não levadas a conhecimento do colegiado de primeiro grau no que diz respeito à **base de cálculo da contribuição** (tópico de nº 3, a fls. 324), à **decadência do direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento relativamente ao período anterior a 25/06/2002** (tópico 04, a fls. 326), à **impossibilidade de aplicação de juros de mora sobre correção monetária** (fls. 354) e à **inconstitucionalidade da correção do débito tributário pela Selic** (fls. 358).

Saliente-se que tais alegações poderiam ter constado de suas razões de defesa desde a impugnação, máxime se as considera aptas a influenciar no resultado do julgamento.

Por conseguinte, à exceção da decadência, que se trata de matéria de ordem pública e, em razão disso, pode e deve ser conhecida de ofício pelo julgador, entendo que os demais argumentos, trazidos apenas em grau de recurso, em relação aos quais não teve oportunidade de conhecer e de se manifestar a autoridade julgadora de primeira instância, não podem ser apreciados por este colegiado em grau de recurso, dada a ocorrência de preclusão consumativa.

Sobre o assunto, sendo a preclusão a perda da faculdade de praticar o ato processual, ensina-nos a doutrina que:

“5.Preclusão consumativa: Diz-se consumativa a preclusão, quando a perda da faculdade de praticar o ato processual decorre do fato de já haver ocorrido a oportunidade para tanto, isto é, de o ato já haver sido praticado e, portanto, não pode tornar a sê-lo. (...)” (NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. COMENTÁRIOS AO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL – NOVO CPC – LEI 13.105/2015. São Paulo: RT, 2015, p. 744)”

“Contestação. Uma vez apresentada a contestação, com bom ou mau êxito, não é dada ao réu a oportunidade de contestar novamente ou de aditar ou completar a já apresentada (RTJ 122/745). No mesmo sentido: RT 503/178.” (Idem, p. 745)

Inúmeros são os precedentes deste tribunal no sentido de não conhecer de matéria que não tenha sido submetida previamente à apreciação e julgamento de primeira instância, dos quais cito apenas alguns, ilustrativamente:

*Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI
Ano-calendário: 2006 2007*

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL, PRECLUSÃO.

O contencioso administrativo instaura-se com a impugnação, que deve ser expressa, considerando-se não impugnada a matéria que não tenha sido diretamente contestada pelo impugnante. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria não suscitada na instância a quo. Não se conhece do recurso quando este pretende alargar os limites do litígio já consolidado, sendo defeso ao contribuinte tratar de matéria não discutida na impugnação.

DECADÊNCIA

Tendo a contribuinte sido cientificado no transcurso do quinquênio legal não há que se falar em decadência.

NULIDADE DO MPF

Tendo sido realizadas as prorrogações e inclusões no procedimento de fiscalização, não há que se acolher a nulidade do procedimento.

(Acórdão 3301-002.475, autos do processo nº 19515.004887/201013)
(Destacamos)

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2013

RECURSO VOLUNTÁRIO. INOVAÇÃO DA CAUSA DE PEDIR. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO CONSUMATIVA. OCORRÊNCIA.

Os contornos da lide administrativa são definidos pela impugnação ou Manifestação de inconformidade, oportunidade em que todas as razões de fato e de direito em que se funda a defesa devem deduzidas, em observância ao princípio da eventualidade, sob pena de se considerar não impugnada a matéria não expressamente contestada, configurando a preclusão consumativa, conforme previsto nos arts. 16, III e 17 do Decreto nº 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal.

(1001000.297, autos do processo nº 10830.722047/2013-31)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/12/2001

INOVAÇÃO DE QUESTÕES NO ÂMBITO DE RECURSO VOLUNTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE

Nos termos dos artigos 16, inciso III e 17, ambos do Decreto n. 70.235/72, e, ainda, não se tratando de uma questão de ordem pública, deve o contribuinte em impugnação desenvolver todos os fundamentos fático jurídicos essenciais ao conhecimento da lide administrativa, sob pena de preclusão da matéria.

PIS. COOPERATIVAS DE CRÉDITO. INCIDÊNCIA.

Aplica-se à cooperativa de crédito a legislação da contribuição ao PIS e COFINS relativa às instituições financeiras, sendo irrelevante a distinção entre atos cooperativos e não cooperativos.

Recurso voluntário negado. Crédito tributário mantido.

(3402004.942, autos do processo nº 16327.000840/2003-81) (Destacamos)

Sendo assim, não conheço das razões do recurso supramencionadas (base de cálculo da contribuição, impossibilidade de aplicação de juros de mora sobre correção monetária e inconstitucionalidade da correção do débito tributário pela Selic) por se tratar de **matéria inédita**, trazida pela primeira vez pelo recorrente apenas no recurso voluntário, em face da ocorrência do fenômeno processual da preclusão consumativa.

A respeito da decadência, alega o recorrente que tendo o sido o auto infração lavrado aos 25/06/2007 (i.e., tendo sido o contribuinte notificado do lançamento nesta data, conforme se comprova a fls. 04 dos autos), o INSS decaiu do direito de lançar as competências anteriores a 25/06/2002, quais sejam 09/2001 a 05/2002, tendo em vista que o prazo decadencial para o Fisco constituir o crédito tributário relativo às contribuições previdenciárias é de 5 anos, conforme súmula vinculante nº 08 do STF.

Percebe-se que o recorrente está se valendo, para o cálculo do prazo decadencial no presente caso, do art. 150, § 4º do CTN, que prevê o prazo decadencial para os casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação quando há antecipação do pagamento.

No entanto, a multa em questão é apurada mediante procedimento de ofício e não se confunde com tributo sujeito a lançamento por homologação. Submete-se ao prazo de cinco anos previsto no art. 173, I do CTN.

Desse modo, considerando que o contribuinte foi cientificado do lançamento aos 25/06/2007, somente foram atingidos pela decadência os créditos tributários **até 11/2001, inclusive**.

Considerando que quanto ao mais, o recurso voluntário apenas reproduz os argumentos já apresentados em sede de impugnação, tendo em vista o que dispõe o art. 57, §3º do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, adoto, como razões de decidir, os seguintes fundamentos da decisão recorrida, que reproduzo abaixo, para que venham integrar a fundamentação desta decisão:

"O presente auto de infração foi regularmente lavrado em virtude de descumprimento de obrigação acessória estabelecida em lei, tendo em vista a existência de previsão legal criando a obrigatoriedade da empresa de informar à Previdência Social, por intermédio da GFIP, os dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, conforme previsto no artigo 32, inciso IV da Lei 8.212/91 e a previsão de sanção pela apresentação de documento com omissão ou preenchimento incorreto dos campos relacionados a fatos geradores, conforme preceitua o § 5º do mesmo artigo, que regula:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS.

(...)

§ 5ª 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."

Conforme foi minuciosamente detalhado no Relatório Fiscal da Infração, o contribuinte deixou de informar em GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social, verbas remuneratórias pagas a segurados empregados e contribuintes individuais que lhe prestaram serviços, no período de 09/2001 a 03/2007. Assim, verificando que referidos valores não foram declarados em GFIP, a autoridade fiscal, no exercício de suas atribuições lavrou o presente auto de infração e aplicou a multa correspondente.

As contribuições apuradas foram recolhidas, parceladas ou notificadas. Consta do Termo de Encerramento da Ação Fiscal - TEAF, fls. 10/11, relação de GPS-s que indicam que na ação fiscal, houve vários recolhimentos: duas LDC - Lançamento de Débito Confessado, a lavratura de três Autos de infração e a lavratura da NFLD 37.096.051-3, que se refere o Anexo III do presente auto de infração, o que denota que a empresa entendeu e concordou com a maioria dos valores apurados pela Auditora Fiscal.

Como a Fiscalização considerou que a verba paga tinha natureza remuneratória, obviamente, ao verificar que a empresa não declarou em GFIP os referidos fatos geradores e as respectivas contribuições (descumprimento de obrigação acessória), lavrou o presente Auto de Infração e aplicou a multa correspondente.

Destaca-se que o contido no anexo III do presente AI (CFL 68), guarda relação direta com a NFLD no 37.096.051-3, que recebeu o número de identificação no Ministério da Fazenda nº 11831.002188/2007-49, tendo em vista que a empresa não fez incidir as contribuições previdenciárias sobre os valores concedidos a título de refeição e alimentação sem estar inscrito no PAT - Programa de Alimentação do Trabalhador (obrigação principal), de modo que o resultado do julgamento daquela influi no resultado deste AI, havendo, assim, conexão entre os referidos processos, é conveniente que o auto de infração seja analisado pela autoridade julgadora, concomitantemente ou após o julgamento da NFLD.

Cabe enfatizar que no Acórdão nº 16-15.348 - 11ª Turma da DRJ/SPO1, Seção de 09/11/2007, correspondente à NFLD nº 37.096.051-3, foram afastadas todas as argumentações suscitadas pela Impugnante, sendo julgada procedente a referida Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD. Desta forma, não restam dúvidas quanto a natureza jurídica dos pagamentos efetuados pela empresa, conforme a decisão exarada nos autos da NFLD nº 37.096.051-3, têm natureza remuneratória e, portanto, constituem fatos geradores de contribuições previdenciárias que deveriam ter sido devidamente declarados em GFIP, de acordo com disposição expressa de lei (inciso IV e § 3º, do art. 32, da Lei 8.212/91).

As contribuições que correspondem ao anexo I, fls. 41/65, o Auditor Fiscal apurou os dados por filial, competência e segurados empregados e contribuintes individuais.

Informa o Auditor Fiscal que há casos em que não foi possível identificar o contribuinte individual, porque a empresa apresentou somente o resumo da folha de pagamento deixando de apresentar a folha analítica com o nome dos segurados a seu serviço, assim, o contribuinte individual aparece na planilha como autônomo, e existem situações em que nos documentos apresentados, no lugar do nome, aparece

trabalhador não cadastrado, isso ocorreu nos meses em que não foi apresentada FP, havia RAIS entregue com vínculos, como na RAIS consta o número do PIS do segurado, na planilha foi listado o número do PIS para individualizar o trabalhador.

O contido no anexo I não guarda relação direta com a NFLD emitida durante a ação fiscal, os pagamentos efetuados constituem fatos geradores de contribuições previdenciárias que deveriam ter sido devidamente declarados em GFIP, de acordo com disposição expressa de lei (inciso IV e § 30, do art. 32, da Lei 8.212/91).

No anexo II, fls. 67, como narra o Auditor Fiscal, constam os valores não declarados em GFIP oriundos da diferença de remuneração entre a DIPJ (declaração de imposto de pessoa jurídica), fls. 68, e a Folha de Pagamento. Para compor os valores foram comparados o valor informado na ficha 05-A (fls. 69), ordenados, salários, gratificação e outras remunerações a empregados com valores efetivamente declarados em FP, sendo que nos anos de 2004 e 2005 os valores da DIPJ estavam maiores que os da FP. A diferença foi lançada na matriz e proporcionalizada de janeiro a dezembro pelo fato de não ter sido possível individualizar por filial. O contido no anexo II não guarda relação direta com a NFLD emitida durante a ação fiscal, os pagamentos efetuados constituem fatos geradores de contribuições previdenciárias que deveriam ter sido devidamente declarados em GFIP, de acordo com disposição expressa de lei (inciso IV e § 3º, do art. 32, da Lei 8.212/91).

(...)

DA ALEGAÇÃO DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

O lançamento estabelece para o contribuinte a obrigação de pagar o tributo e, também lhe confere o direito a exata observância das normas legais aplicáveis à espécie. O contribuinte tem o direito a que a lei seja exatamente aplicada pelo lançamento, quer quanto a criação da norma tributária, quer quanto a aplicação às formas prescritas para o próprio lançamento.

Ensina Hely Lopes Meirelles, RDA v. 114, p.24: todo ato administrativo, para ser legítimo e válido, há de ser praticado em conformidade com o direito - princípio da legalidade -, com a moralidade da instituição - princípio da moralidade -, e com o interesse público - princípio da finalidade.

Além disso, compõem-se os atos administrativos dos seguintes elementos: competência; motivo; objeto; forma e finalidade.

O artigo 142 do Código Tributário Nacional que define o lançamento o apresenta como atividade administrativa vinculada e obrigatória que tenderá a verificar a ocorrência do fato gerador das obrigações correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

O lançamento, por se tratar de atividade administrativa vinculada, sujeita aos estritos termos da lei, não pode a administração pública deixar de fazer algo diverso senão verificar a ocorrência do fato gerador e/ou do descumprimento de obrigações acessórias.

Na impugnação o notificado pode argüir diversas matérias pertinentes à sua defesa. A participação processual do contribuinte deve ser a mais abrangente possível e dentro do razoável.

Não prospera a alegação contida na impugnação, a saber: "Da impossibilidade da aplicação da sanção - da correta apresentação dos documentos já considerados pela fiscalização - deficiente capitulação legal". Os Relatórios e os anexos do Auto de Infração demonstram de forma clara a ocorrência do descumprimento da obrigação acessória. A empresa por sua vez, não corrigiu a falta (perdeu a oportunidade de ter a multa relevada) tão pouco não demonstrou que a autuação não procede. A fiscalização demonstra que quando lhe foram entregues os documentos os mesmos foram aproveitados, até como subsidio para conhecer das contribuições e apurar suas diferenças.

Note-se que se a fiscalização não consegue obter os dados necessários para verificar a exatidão dos pagamentos feitos ou omitidos pelo contribuinte, seja porque este não

tenha exibido a documentação requerida, seja porque a tenha apresentado de maneira incompleta, o auditor deve se ater aos elementos postos à sua disposição, e assim o fez.

Quanto a capitulação legal ser deficiente, a alegação também não procede. O auto de infração é completo, também, na descrição do dispositivo legal infringido e do dispositivo legal da multa aplicada. Como bem demonstro o Auditor Fiscal os dispositivos mencionados no auto de infração guardam relação com os fatos que ensejaram seu lançamento.

Não procede a argüição de nulidade do auto de infração quando não se vislumbra nos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72 e no art. 27 da Portaria RFB nº 10.875, de 16 de agosto de 2007, logo o AI não é NULO.

Não merece prosperar a alegação da autuada sobre a ilegitimidade dos sócios para figurar como co-responsáveis pelo débito por suposta dívida de origem tributária tendo em vista a distinção entre a pessoa jurídica representada pela sociedade e as pessoas físicas representadas por seus respectivos sócios, acionistas e diretores. Que não ocorreu, no caso, a hipótese prevista no artigo 135 do CTN.

Quanto à responsabilidade dos diretores, o art. 135 do CTN dispõe:

"Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(..)

III — os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado."

A empresa, ao deixar de cumprir uma obrigação acessória infringe a lei. O que constitui uma ilicitude, porquanto o conceito de ato ilícito é o de descumprimento de qualquer dever jurídico, decorrente de lei ou de contrato, o que, desta forma, caracteriza a corresponsabilidade tributária dos diretores pelos créditos previdenciários apurados.

O artigo 124 do CTN definiu, em seu inciso II, como hipótese de responsabilidade solidária, a das pessoas expressamente designadas por lei, a saber:

"Art.124 - São solidariamente obrigadas:

(..)

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo Único - A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem."

A Lei 8.620/93, que altera as Leis 8.212 e 8.213, de 1991, e dá outras providências, estabeleceu, em seu artigo 13, parágrafo único, a responsabilidade solidária e subsidiária dos diretores pelos débitos da Seguridade Social. O art. 268 do Regulamento da Previdência Social - Decreto 3.048/99 - dispõe no mesmo sentido. Assim dispõe o art. 13 da Lei 8.620/93:

"Art. 13. O titular da firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto el Seguridade Social.

Parágrafo único. Os acionistas controladores, os administradores os gerentes e os diretores respondem solidariamente e subsidiariamente, corn seus bens pessoais, quanto ao inadimplemento das obrigações para com a Seguridade Social, por dolo ou culpa".

Embora a impugnante questione sobre a comprovação da responsabilidade, por dolo ou culpa, cumpre notar que os diretores da empresa possuem poder de decisão, não obstante essas considerações, a inclusão dos diretores no anexo denominado "Relatório de Representantes Legais - REPLEG" tem por finalidade apenas listar "todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação". Não há, na esfera administrativa nenhuma implicação, nem prejuízo, nenhuma cobrança ou restrição perante a Previdência criada aos administradores em razão de tal inclusão.

Os nomes mencionados no relatório de "Relatório de Representantes Legais - REPLEG" referem-se apenas a pessoas físicas que, na qualidade de Diretores, exerceram a administração e geriu os negócios da empresa, com o respectivo período de atuação, elemento intrínseco ao procedimento fiscal do lançamento. Exclusivamente a pessoa jurídica notificada no pólo passivo do presente crédito previdenciário. Por outro lado, os dados do referido anexo ("Relatório de Representantes Legais - REPLEG") são dirigidos ao futuro: servirão de subsidio à Procuradoria, no caso de eventual execução fiscal do crédito previdenciário, na hipótese de, após apuração efetiva, ser constatada a responsabilidade, inclusive como prevista no art. 158 e segs. da Lei 6.404/76. Portanto, somente em sede judicial, em razão de investigação e aprofundamento da análise acerca do contribuinte, depois de avaliada a existência de dolo, fraude ou má administração por parte dos diretores, ou, ainda, violação à lei ou ao contrato, é que os dados disponibilizados pela fiscalização serão de valia.

A relação de Representantes Legais integrante do Auto de Infração é ato vinculado e atende ao disposto no inciso I, do parágrafo 5o do artigo 2º da Lei 6.830/80, na hipótese de futura inscrição do débito em divida ativa. De outro lado, o chamamento dos co-responsáveis só ocorre em fase de execução fiscal, em

consonância com o parágrafo 3º do artigo 4º da Lei nº 6.830/80, normalmente após se verificarem infrutíferas as tentativas de localização de bens da própria empresa.

Deste modo, não cabe a exclusão antecipada dos representantes legais da Certidão da Dívida Ativa. Há exigência legal de que conste na CDA seus nomes, a discussão acerca da responsabilização dos representantes legais ficará adstrita aos embargos à execução.

Neste sentido já se manifestou o STJ:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ- EXECUTIVIDADE. POSSIBILIDADE DE DISCUSSÃO ACERCA DA LEGITIMIDADE DO SÓCIO-GERENTE. DISSÍDIO NÃO COMPROVADO. RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS INDICADOS NA PETIÇÃO INICIAL E NA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. ART. 135, III, DO CTN DIRECIONAMENTO. POSSIBILIDADE EM TESE.

1. Com relação ao permissivo constitucional da alínea "c", o recorrente deixou de cumprir as formalidades exigidas pelos artigos 541, parágrafo único, do Código de Processo Civil e 255 do RIS Ti no que concerne a comprovação da divergência jurisprudencial.

2. É entendimento uníssono desta Corte de que é incabível recurso especial interposto sem a indicação específica de dispositivos legais tidos como violados.

3. Os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias quando comprovada a dissolução irregular da sociedade, a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou a infração de lei, contrato social ou estatutos. Não cabe, todavia, afastar a responsabilidade por antecipação, excluindo da execução fiscal os nomes dos diretores contra quem se dirigia também as execuções fiscais, impondo discutir-se a matéria no âmbito dos embargos execução fiscal.

4. Para que se pudesse chegar à conclusão de que o recorrente não exercia poderes de direção ou de gerência, necessário seria o revolvimento de aspectos fáticos e probatórios, o que é vedado em se de recurso especial, consoante o enunciado contido na Súmula.

5. Recurso especial conhecido em parte e improvido.

(RESP — 200400991200/RJ, STJ, SEGUNDA TURMA, Data da decisão. 16/06/2005).

Cumpre notar, por fim, que a autoridade administrativa age por força de ato vinculado e obrigatório, devendo revesti-lo de todas as formalidades legais, que permitam a sua futura inscrição em dívida ativa e execução:

"Art. 202 CTN. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

I — o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;

(grifamos)

II — a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;

III — a origem e a natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;

IV— a data em que foi inscrita;

V — sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.

Art. 203. A omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior ou o erro a eles relativo são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente (...)"

O objetivo de constar o nome e qualificação dos dirigentes da empresa em anexo do auto de infração visa dar maior garantia ao pagamento do crédito por meio da identificação prévia dos representantes da empresa, dados estes que poderão ser mais difíceis de serem obtidos futuramente, frise-se a eventual responsabilidade de cada um somente será posteriormente apurada, em sede de execução fiscal.

Em suma: o registro dos diretores no anexo de Relatório de Representantes Legais apenas identifica tais representantes e o período de sua atuação; não há qualquer imediata responsabilização destes nem lhes causa restrições ou prejuízo, é apenas, o fiel retrato da composição societária para o período do levantamento do débito, dados estes que somente serão de essencial valia quando da execução fiscal, nos termos dos dispositivos legais mencionados.

- Do Ônus da Prova e do protesto pela realização de todos os meios de prova, perícia e juntadas e razões aditivas.

Os lançamentos dos créditos previdenciários decorreram de Lei. A interpretação equivocada da Lei Previdenciária, pelos dirigentes da empresa, deram origem ao lançamento fiscal, que se deu por arbitramento motivado pela falta de apresentação de documentos e esclarecimentos necessários à fiscalização.

A Impugnante deveria, mas, não trouxe aos autos nenhum elemento comprobatório de suas alegações. No seu Pedido, afirma que a Notificação é arbitrária e ilegal, que não considera documentos espontaneamente apresentados, baseando-se em presunções. Neste sentido, manifesta-se com precisão Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas, em sua obra Processo Administrativo Tributário, Malheiros Editores, 2000, pg. 184 -185:

"As alegações de defesa que não estiverem acompanhadas de produção das competentes e eficazes provas desfiguram-se e obliteram os arrazoados defensórios, pelo que prospera a exigibilidade fiscal".

(...)

A parte que não produz prova, convincentemente, dos fatos alegados sujeita-se as consequências do sucumbimento, porque não basta alegar.

A oportunidade para a produção de provas, inclusive as documentais, possui previsão legal, prazo determinado a contar da data da ciência do lançamento, concedido a todos os Contribuintes para apresentação de defesa contra os lançamentos realizados, precluindo o direito da Impugnante fazê-lo em outro momento processual, conforme o artigo 16, parágrafo 4º do Decreto n.º 70.235, de 06/03/1972, a menos que (i) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (ii) refira-se a fato ou a direito

superveniente; (iii) ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

No caso em tela, não ficou configurada nenhuma destas três hipóteses. No mesmo sentido dispõem em seu artigo 7º, § 1º a Portaria RFB nº 10.875, de 16 de agosto de 2007 e, não era outra a orientação contida no art. 9º, § 6º, da Portaria MPS n.º 520/04.

(...)."

O recorrente também alega inexigibilidade da multa em função da inconstitucionalidade do disposto no artigo 32, IV, § 5º da Lei nº 8.212/91, tendo em vista o mandamento inserto no art. 146 da Constituição Federal, bem como sua inexigibilidade, em face de seu caráter confiscatório.

Tanto a apreciação da alegação de inconstitucionalidade como do caráter confiscatório da multa envolvem a aferição da compatibilidade com a Constituição Federal da legislação tributária que fundamentou a autuação, o que é vedado a este tribunal, conforme Súmula CARF nº 2, segundo a qual "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária".

No entanto, no que diz respeito à multa, à luz do que determina o art. 106, II, "c" do CTN, deve-se aplicar a multa mais benéfica ao recorrente, tendo em vista as alterações introduzidas quanto a esta temática pela Lei nº 11.491/09.

No presente caso, foi aplicada multa, conforme disposto no art. 32, parágrafo 5º, da Lei nº 8.212/91, acrescentado pela Lei nº 9.528/97, sendo que a empresa também teve contra si lavrados outros autos de infração por descumprimento de obrigações acessórias, quais sejam **AI nº 37.058.762-6** (art. 32, III), **AI nº 37.058.765-0** (art. 32, IV) e **AI nº 37.058.763-4** (art. 33, parágrafos 2º e 3º), **e também a NFLD pelo descumprimento da obrigação principal**, na qual foi aplicada multa no percentual de 30% (trinta por cento), conforme disposto no art. 35, II, "b", da Lei nº 8.212/91 e alterações posteriores.

Desse modo, conforme entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, para aferição da multa mais benéfica em casos que tais, deve ser aplicada a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/09, segundo a qual:

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

Ou seja, nos termos da mencionada Portaria, deve haver comparação entre a soma das multas por descumprimento das obrigações principal e acessórias, de acordo com a redação anterior à Lei nº 11.941/09, com a multa de ofício calculada na forma da atual redação do art. 35-A da Lei 8212/91.

Cumpre esclarecer que em outra oportunidade já me manifestei contrariamente a esse entendimento. No entanto, considerando que essa questão já está pacificada na Câmara Superior de Recursos Fiscais e que não há nenhum entendimento do Superior Tribunal de Justiça em outro sentido, alinho-me ao posicionamento daquele colegiado.

Desse modo, a autoridade executora do presente julgado deverá observar, na liquidação, as conclusões do Parecer em questão.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto no sentido de conhecer em parte do voluntário e, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para reconhecer a decadência do crédito tributário relativamente aos fatos geradores **até a competência 11/01, inclusive**, declarando-os extintos, nos termos do art. 156, V do CTN, e determinar a aplicação da multa mais benéfica ao recorrente, conforme art. 106, II, "c" do CTN, aplicando-se, na sua aferição, a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/09.

(assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini