



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12571.720273/2011-40
ACÓRDÃO	2101-003.480 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	KRM TRANSPORTES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

SÚMULA CARF Nº 171

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

AUTO DE INFRAÇÃO. LAVRATURA. LOCAL. SÚMULA CARF Nº 6.

É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte.

CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE REMUNERAÇÃO PAGA A TRANSPORTADOR AUTÔNOMO. BASE DE CÁLCULO.

Incidem contribuições para a Seguridade Social, a título de quota patronal, de 20% sobre a Base de Cálculo. A Base de Cálculo da contribuição previdenciária corresponde a 20% (vinte por cento) do total dos valores pagos, devidos ou creditados ao Transportador Autônomo pelo frete, carroto ou transporte.

MULTA POR INFRAÇÃO. GFIP. DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Constitui infração, a empresa apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

RETROATIVIDADE BENIGNA. COMPARAÇÃO DE MULTAS. MÉTODO PREVISTO NA SÚMULA CARF Nº 196. PARCIAL PROVIMENTO.

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal, bem como de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, a retroatividade benigna deve ser aferida da seguinte forma: (i) em relação à

obrigação principal, os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deverão ser comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Medida Provisória nº 449/2008, sendo a multa limitada a 20%; e (ii) em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, os valores lançados nos termos do art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, de forma isolada ou não, deverão ser comparados com o que seria devido nos termos do que dispõe o art. 32-A da mesma Lei nº 8.212/1991.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para aplicação da penalidade mais benéfica ao recorrente, nos termos da Súmula CARF nº 196.

Assinado Digitalmente

Roberto Junqueira de Alvarenga Neto – Relator

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Ana Carolina da Silva Barbosa, Debora Fofano dos Santos, Heitor de Souza Lima Junior, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Silvio Lucio de Oliveira Junior, Mario Hermes Soares Campos (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por KRM Transportes LTDA contra o Acórdão nº 06-58.210 da 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba, que julgou improcedentes as impugnações apresentadas contra quatro autos de infração.

Os autos de infração versam sobre contribuições sociais previdenciárias relativas ao período de janeiro de 2007 a dezembro de 2008, totalizando crédito tributário de R\$ 3.384.831,05, assim discriminado:

O Auto de Infração nº 37.364.831-6 exige contribuições sociais devidas pela empresa incidentes sobre pagamentos realizados a transportadores autônomos, no valor de R\$

2.283.916,06. O Auto de Infração nº 37.364.832-4 cobra contribuições sociais devidas pelos transportadores autônomos não descontadas pela empresa, no montante de R\$ 469.257,82. O Auto de Infração nº 37.364.833-2 refere-se a contribuições destinadas ao SEST/SENAT incidentes sobre remunerações pagas a transportadores autônomos, perfazendo R\$ 285.489,54. Por fim, o Auto de Infração nº 37.364.830-8 aplica multa de R\$ 346.167,63 pela omissão de segurados contribuintes individuais nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social.

A fiscalização constatou que a recorrente deixou de incluir em suas declarações os segurados contribuintes individuais que lhe prestaram serviços de transporte rodoviário de cargas, bem como não promoveu o recolhimento das contribuições previdenciárias devidas sobre as remunerações pagas a estes trabalhadores autônomos.

A decisão de primeira instância manteve integralmente os lançamentos, rejeitando todos os argumentos apresentados nas impugnações.

CONSTITUCIONALIDADE. VEDAÇÃO DE ANÁLISE EM ÂMBITO ADMINISTRATIVO.

No âmbito do processo administrativo fiscal, é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

JUNTADA DE DOCUMENTOS. IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

MULTA POR INFRAÇÃO. GFIP. DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Constitui infração, a empresa apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

Em suas razões recursais, a recorrente sustenta preliminarmente a nulidade dos autos de infração por incompetência da autoridade lançadora. Alega que o auditor fiscal Dejalma Machado assinou os autos de infração, mas quem efetivamente conduziu a fiscalização foi o auditor fiscal Ivan Tsusaki, caracterizando vício insanável. Argumenta ainda que a reemissão dos autos não encontra amparo no artigo 149 do Código Tributário Nacional.

No mérito, a recorrente aponta erros grosseiros na apuração das contribuições lançadas, especialmente nas competências dezembro de 2007 e janeiro a dezembro de 2008. Sustenta que a fiscalização tributou valores devidos e não efetivamente pagos, contrariando a legislação previdenciária. Defende que não remunera os prestadores de serviços de transporte, que são autônomos sem vínculo com a empresa, e que os desembolsos contábeis se referem a adiantamentos de despesas do veículo transportador, pagamento de combustível e diárias de viagem.

A recorrente apresentou planilhas demonstrativas da base de cálculo das contribuições, argumentando que foram entregues por pedido da própria fiscalização, mas que os valores foram alterados sem suporte fático ou documental. Requer a exclusão da base de cálculo dos valores de ICMS, vale-pedágio e seguro de cargas destacados nos conhecimentos de transporte, por não representarem remuneração aos motoristas.

Quanto ao Auto de Infração nº 37.364.832-4, alega nulidade por ausência da base de cálculo no Discriminativo de Débito. Sustenta que a fiscalização deveria ter considerado os dependentes dos condutores, os limites de isenção estabelecidos no imposto de renda e o teto máximo de contribuição previdenciária de cada segurado. Aponta ainda falta de correta tipificação da infração e divergência entre a alíquota legal de vinte por cento e o percentual de onze por cento indicado no demonstrativo de débito.

Relativamente ao Auto de Infração nº 37.364.833-2, pleiteia remissão dos valores devidos ao SEST/SENAT, sob o argumento de que os valores devidos individualmente por cada contribuinte individual são inferiores a dez mil reais, tornando-os inexigíveis judicialmente.

Sobre as penalidades aplicadas, sustenta ocorrência de bis in idem pela aplicação de cinco multas no mesmo procedimento fiscal com fundamento nos mesmos fatos, totalizando montante de R\$ 952.276,43, que considera desproporcional e confiscatório. Argumenta que não há fundamentação ou motivação para aplicação da multa de ofício, especialmente na competência dezembro de 2008. Requer a aplicação da multa mais benéfica prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212/91, introduzido pela Lei nº 11.941/2009, para o Auto de Infração nº 37.364.830-8.

Por fim, defende a inconstitucionalidade da exigência de contribuição social sobre remunerações pagas a contribuintes individuais, por ausência de lei complementar para sua instituição, conforme exigido pelo artigo 195, §4º, da Constituição Federal.

Ao final, requer o provimento do recurso voluntário para cancelar os lançamentos ou, subsidiariamente, reformar a decisão recorrida para adequar os valores cobrados às suas alegações.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Roberto Junqueira de Alvarenga Neto**, Relator

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, o recurso deve ser conhecido.

2. Nulidades

2.1. Incompetência da autoridade lançadora

A recorrente sustenta nulidade dos autos de infração sob o argumento de que o auditor fiscal Dejalma Machado assinou os lançamentos, mas quem efetivamente conduziu a fiscalização foi o auditor fiscal Ivan Tsusaki, configurando vício insanável por incompetência da autoridade lançadora.

A alegação não merece prosperar. O Mandado de Procedimento Fiscal nº 09.04.00-2011-00417-2, disponível nos sistemas da Receita Federal do Brasil, demonstra que ambos os auditores fiscais constavam formalmente na ação fiscal desde o seu início. O auditor fiscal Dejalma Machado figurou regularmente no mandado fiscal juntamente com o auditor fiscal Ivan Tsusaki.

O artigo 6º do Decreto nº 7.574, de 2011, estabelece que os atos serão lavrados por servidor competente no local de verificação da falta. O parágrafo único do mesmo dispositivo esclarece que se considera local de verificação da falta aquele em que for apurada a existência da infração, podendo ser inclusive a repartição fazendária, em face dos elementos de prova disponíveis.

No presente caso, a fiscalização foi devidamente autorizada mediante mandado de procedimento fiscal que incluía ambos os auditores fiscais. A divisão de atribuições entre os fiscais participantes de uma mesma ação fiscal constitui questão de organização interna do trabalho da autoridade fiscal, não implicando nulidade do lançamento. O que a legislação exige é que o servidor responsável pela lavratura do auto de infração esteja regularmente designado no mandado de procedimento fiscal, requisito plenamente atendido no caso concreto.

A participação efetiva de cada servidor na coleta de elementos probatórios não invalida o lançamento, desde que os atos sejam praticados por autoridade competente regularmente designada.

Quanto à alegada lavratura do auto de infração em local diverso da infração, a argumentação igualmente não procede. Conforme já mencionado, o Decreto nº 7.574, de 2011, expressamente autoriza que a lavratura ocorra na repartição fazendária, desde que a autoridade fiscal disponha dos elementos de prova necessários. No caso dos autos, a fiscalização teve acesso aos documentos contábeis da empresa, aos conhecimentos de transporte rodoviário de cargas e aos arquivos digitais fornecidos pela própria recorrente, sendo plenamente possível a análise dos elementos probatórios na repartição pública.

Além do mais, vale destacar o teor das Súmulas CARF nº 171 e 6:

Súmula CARF nº 171

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

Súmula CARF nº 6

É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte.

Rejeito, portanto, a preliminar de nulidade por incompetência da autoridade lançadora.

2.2. Ausência de base de cálculo no demonstrativo de débito do auto de infração nº 37.364.832-4 e 37.364.833-2

A recorrente alega nulidade dos Autos de Infração nº 37.364.832-4 e 37.364.833-2 sob o fundamento de que não consta a base de cálculo do lançamento no Discriminativo de Débito.

De fato, verifica-se que o referido auto de infração lançou diretamente as contribuições sociais exigidas sem discriminar individualmente as remunerações apuradas dos contribuintes individuais. Contudo, tal metodologia não macula o lançamento.

Isso porque a base de cálculo das contribuições sociais devidas pelos transportadores autônomos são idênticos àqueles indicados nos demais autos de infração de obrigações principais, especialmente no Auto de Infração nº 37.364.831-6, que integra o mesmo processo administrativo fiscal. Nota-se ainda que a Fiscalização elaborou planilhas contendo o nome e respectivas bases de cálculo consideradas para cada um dos “freteiros” (vide planilhas 58/107)

Portanto, não há dúvidas de que a recorrente teve acesso aos valores das remunerações pagas aos transportadores autônomos constam detalhadamente nos documentos do presente processo, permitindo à recorrente o exercício pleno e efetivo de seu direito de defesa.

Rejeito igualmente esta preliminar de nulidade.

3. Mérito

3.1. Remuneração “devida” versus Remuneração “paga”

A recorrente argumenta que a autoridade lançadora elegeu como base de cálculo do lançamento a remuneração devida aos contribuintes individuais, quando o correto seria considerar apenas a remuneração efetivamente paga.

A análise dos autos demonstra que a fiscalização fundamentou o lançamento nos Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas efetivamente emitidos pela empresa. O item sete do Relatório Fiscal esclarece expressamente que constituem fatos geradores das contribuições lançadas os valores constantes nos conhecimentos de transporte rodoviário de cargas conforme verificação contábil e apresentados pela empresa em arquivos digitais.

O Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas constitui documento representativo da operação de frete efetivamente realizada, comprovando o pagamento aos transportadores autônomos em conformidade com o artigo 22, inciso III, da Lei nº 8.212, de 1991 (“III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;”)

Embora o Relatório Fiscal contenha a expressão remuneração devida em alguns trechos, o que revela impropriedade de linguagem, a exigência foi fundamentada nos documentos comprobatórios dos pagamentos realizados, atendendo ao requisito legal de ocorrência do fato gerador.

A Lei nº 8.212, de 1991, em seu artigo 22, inciso III, estabelece que a contribuição a cargo da empresa destinada à Seguridade Social é de vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título no decorrer do mês ao segurado contribuinte individual. O Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999, em seu artigo 201, inciso II, reproduz a mesma disposição.

No caso concreto, os Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas comprovam a efetiva prestação dos serviços e o correspondente pagamento das remunerações aos transportadores autônomos, configurando o fato gerador das contribuições previdenciárias. A mera referência à remuneração devida em trechos do Relatório Fiscal não invalida o lançamento, uma vez que a base de cálculo foi efetivamente apurada a partir dos documentos comprobatórios dos pagamentos realizados.

Portanto, sem razão a recorrente.

Nesse aspecto, ainda, a recorrente pleiteou a exclusão da base de cálculo dos valores de ICMS, vale-pedágio, seguro de cargas e adiantamentos para combustível e diárias, sob o argumento de que não constituem remuneração paga aos trabalhadores.

Quanto ao vale-pedágio, a Lei nº 10.209, de 2001, em seu artigo 2º, estabelece expressamente que o valor do vale-pedágio não integra o valor do frete, não sendo considerado receita operacional ou rendimento tributável, nem constituindo base de incidência de contribuições sociais ou previdenciárias. Trata-se de exceção legal expressamente prevista.

Contudo, a recorrente não logrou demonstrar por meio da apresentação dos Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas a discriminação específica dos valores de vale-pedágio nos campos próprios dos documentos fiscais. Na ausência de documentos que discriminem os valores de vale-pedágio destacados nos conhecimentos de transporte, não é possível promover a exclusão pretendida.

Frisa-se que nenhum dos documentos apresentados pela recorrente comprovou e realizou a segregação do vale-pedágio.

Relativamente ao ICMS, seguro de cargas e adiantamentos para combustível e diárias, a pretensão da recorrente não encontra amparo legal. O Decreto nº 3.048, de 1999, em seu artigo 201, parágrafo §4º, estabelece que a remuneração paga ou creditada a condutor autônomo de veículo rodoviário pelo frete, carreto ou transporte de passageiros realizado por conta própria corresponde a vinte por cento do rendimento bruto.

O dispositivo estabeleceu presunção legal de que o custo da mão de obra do serviço de transporte equivale a 21% do valor bruto do transporte. A base de cálculo é o rendimento

bruto auferido pelo frete, não admitindo deduções de valores relativos aos dispêndios com combustível e manutenção do veículo, ainda que parcelas a este título figurem discriminadas no documento.

Portanto, em regra geral, todo o valor pago ou creditado a condutor autônomo deve ser incluído na base de cálculo das contribuições previdenciárias. A legislação estabeleceu critério objetivo e presumido de apuração da base de cálculo, não permitindo deduções além daquelas expressamente previstas em lei, como é o caso do vale-pedágio.

De todo modo, tais rubricas tampouco foram destacadas e segregados nas planilhas e documentos apresentados pela recorrente. Assim, ainda que a exclusão dessas rubricas fosse possível, a recorrente não cumpriu com o ônus de provar a incidência de tais valores.

Nega-se provimento ao recurso voluntário também nesse ponto.

3.2. Teto do salário de contribuição e dependentes

A recorrente argumenta que a fiscalização deveria ter considerado os dependentes dos condutores, os limites de isenção estabelecidos no imposto de renda e o teto máximo de contribuição previdenciária.

Quanto aos dependentes e limites de isenção do imposto de renda, tais elementos não possuem qualquer interferência no cálculo das contribuições sociais previdenciárias. A base de cálculo das contribuições sociais é estabelecida por legislação específica e corresponde, no caso dos transportadores autônomos, a vinte por cento do valor bruto do frete pago. Não há previsão legal para aplicação de deduções relacionadas a dependentes ou limites de isenção do imposto de renda no cálculo das contribuições previdenciárias.

Relativamente ao teto do salário de contribuição, o Decreto nº 3.048, de 1999, em seu artigo 216, parágrafo 28º, estabelece que cabe ao próprio contribuinte individual que prestar serviços no mesmo mês a mais de uma empresa, cuja soma das remunerações superar o limite mensal do salário de contribuição, comprovar às que sucederem à primeira o valor ou valores sobre os quais já tenha incidido o desconto da contribuição, de forma a se observar o limite máximo do salário de contribuição.

O ônus de comprovar que os segurados contribuintes individuais já haviam atingido o teto contributivo é atribuído à empresa e, subsidiariamente, ao próprio contribuinte individual. No caso concreto, a recorrente não apresentou qualquer documentação comprobatória de que os transportadores autônomos teriam alcançado o limite máximo de contribuição em razão de remunerações recebidas de outras fontes pagadoras.

A mera alegação de que a fiscalização dispunha de acesso aos dados de recolhimentos dos contribuintes individuais não afasta o ônus da prova atribuído à empresa. A legislação expressamente estabelece que a comprovação deve ser feita pelo contribuinte

individual junto à sua fonte pagadora e desta perante o fisco. Na ausência de tal comprovação, presume-se que não houve o atingimento do teto contributivo.

Mantenho o lançamento neste ponto.

3.3. Erros na apuração das contribuições

A recorrente sustenta que a fiscalização cometeu erros grosseiros na apuração das contribuições, especialmente nas competências dezembro de 2007 e janeiro a dezembro de 2008, resultando em lançamento de valores extremamente abusivos.

A análise desta alegação demanda prova documental específica. O ônus da prova cabe ao contribuinte que alega fato modificativo, extintivo ou impeditivo do crédito tributário, conforme estabelece o artigo dezesseis, parágrafo quarto, do Decreto nº 70.235, de 1972. Este dispositivo determina que a prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, salvo nas hipóteses expressamente previstas nas alíneas do referido parágrafo.

A recorrente apresentou planilhas elaboradas unilateralmente, sem juntar aos autos os Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas que comprovariam os valores efetivamente pagos aos transportadores autônomos. A mera apresentação de planilhas sem a correspondente documentação comprobatória não atende ao princípio da prova previsto na legislação processual tributária.

Nesse aspecto, vale destacar os fundamentos do acórdão recorrido:

“Não basta, portanto, alegar fato modificativo. É mister prová-lo em tempo oportuno. Para tanto, competiria ao contribuinte instruir o processo com as cópias dos CTCR e registros constantes do livro Diários e Razão relativos aos citados fatos geradores, além de planilha contendo a competência, nome do trabalhador e valor lançado X valor que julga devido e totalizações por competência possibilitando ao julgador compulsar os fatos e avaliar a base de cálculo questionada. Os documentos mencionados são assim imprescindíveis para se chegar a uma conclusão segura sobre a natureza e valor dos serviços prestados. Ônus, contudo, que o contribuinte não logrou atender no prazo de defesa.

No caso em exame, o contribuinte teve nova oportunidade de trazer aos autos seus documentos contábeis para contrapor os valores supostamente lançados à maior. Entretanto, ao invés de juntar sua documentação comprobatória, preferiu simplesmente questionar o procedimento fiscal, ofendendo a Autoridade Fiscalizadora e argumentando que seus documentos estão à disposição na sede da empresa.

Ora, isso não é atitude de quem quer ver seu débito devidamente corrigido. Como já ressaltado, não basta alegar equívoco no lançamento, é necessário prová-lo oportunamente.”

Mantenho integralmente os valores lançados pela fiscalização.

3.4. Multas

3.4.1. Alegação de *bis in idem*

A recorrente alega ocorrência de bis in idem na aplicação de cinco multas decorrentes do mesmo fato, bem como desproporcionalidade dos valores aplicados. Sustenta ainda ausência de fundamentação da multa de ofício.

A análise dos autos demonstra que as multas aplicadas decorrem de infrações distintas, possuindo cada qual fundamento legal específico. As multas constantes dos Autos de Infração lavrados no processo administrativo fiscal conexo nº 2571.720274/2011-94 se referem ao descumprimento de obrigações acessórias diversas daquelas tratadas no presente processo.

Nesse aspecto, destaca-se trechos do acórdão do Processo nº 12571.720274/2011-94, julgado na mesma sessão do presente processo:

“Ademais, a recorrente sustenta que as multas aplicadas no presente processo administrativo configuram bis in idem, uma vez que as infrações teriam sido absorvidas pelas multas de ofício e de mora aplicadas no processo administrativo fiscal conexo nº 12571.720273/2011-40. Invoca o princípio da consunção do direito penal.

A argumentação não procede.

As infrações objeto do presente processo administrativo fiscal são substancialmente distintas daquelas que fundamentaram os lançamentos no processo conexo. Trata-se de fatos geradores autônomos, com tipificações legais específicas e consequências jurídicas diferenciadas.

No processo conexo nº 12571.720273/2011-40, foram lavrados os seguintes autos de infração:

- a) Auto de Infração nº 37.364.831-6: exigência de contribuições sociais devidas pela empresa incidentes sobre pagamentos realizados a transportadores autônomos (obrigação principal);
- b) Auto de Infração nº 37.364.832-4: exigência de contribuições sociais devidas pelos transportadores autônomos não descontadas pela empresa (obrigação principal);
- c) Auto de Infração nº 37.364.833-2: exigência de contribuições destinadas ao SEST/SENAT incidentes sobre remunerações pagas a transportadores autônomos (obrigação principal);
- d) Auto de Infração nº 37.364.830-8: aplicação de multa pela omissão de segurados contribuintes individuais nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, com fundamento no artigo 32, inciso IV, da Lei nº 8.212/91 (CFL 68) .

No presente processo nº 12571.720274/2011-94, foram lavrados os autos de infração que exigem multas por:

- a) Auto de Infração nº 51.015.763-7: não preparação de folha de pagamento das remunerações pagas aos segurados de acordo com os padrões estabelecidos (obrigação acessória prevista no artigo 32 da Lei nº 8.212/91, com penalidade estabelecida no artigo 92);
- b) Auto de Infração nº 51.015.764-5: não arrecadação, mediante desconto das remunerações, das contribuições dos segurados contribuintes individuais a seu

serviço (obrigação acessória prevista no artigo 30, inciso I, alínea "a", da Lei nº 8.212/91, com penalidade estabelecida no artigo 92).

A análise comparativa dos lançamentos demonstra inequivocamente que as infrações são distintas e possuem fundamentos legais autônomos:

As multas de ofício e de mora aplicadas no processo conexo decorrem do não recolhimento das contribuições previdenciárias devidas (obrigações principais), com fundamento nos artigos 34 e 35 da Lei nº 8.212/91.

A multa pela omissão de segurados em GFIP, também aplicada no processo conexo, decorre do descumprimento da obrigação específica de declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos de contribuições previdenciárias, conforme o artigo 32, inciso IV, da Lei nº 8.212/91.

As multas do presente processo decorrem do descumprimento das obrigações de preparar folhas de pagamento e de arrecadar mediante desconto as contribuições dos segurados, obrigações previstas respectivamente no artigo 32 (preparação de folhas de pagamento) e no artigo 30, inciso I, alínea "a" (arrecadação mediante desconto), da Lei nº 8.212/91.

Tratam-se, portanto, de obrigações acessórias distintas, com previsões legais específicas, que não se confundem entre si nem com as obrigações principais de recolher as contribuições. O descumprimento de cada uma destas obrigações gera consequências jurídicas autônomas.

A preparação de folhas de pagamento tem finalidade específica de controle e fiscalização, permitindo à administração tributária verificar a regularidade das informações prestadas e das contribuições recolhidas. A arrecadação mediante desconto visa garantir que a empresa cumpra seu papel de responsável tributário, descontando as contribuições devidas pelos segurados. A declaração de informações em GFIP constitui obrigação autônoma de prestação de informações ao Fisco. Finalmente, o recolhimento das contribuições constitui o cumprimento da obrigação principal. São obrigações com objetos, finalidades e fundamentos legais distintos.

Não há que se falar em consunção ou em bis in idem. Nesse aspecto, cumpre esclarecer que a aplicação do princípio da consunção pressupõe que a prática de uma infração mais grave absorva infrações menores que sejam meio necessários ou fase normal de preparação ou execução daquela infração maior.

No caso dos autos, não há esta relação de subsidiariedade entre as infrações. O descumprimento da obrigação de preparar folhas de pagamento não é fase preparatória ou meio necessário para o não recolhimento de contribuições. São condutas autônomas que podem ou não ocorrer simultaneamente.”

Sem razão a recorrente.

3.4.2. Aplicação retroativa da multa mais benéfica (art. 32-A da Lei nº 8.212/91)

A recorrente pleiteou a aplicação retroativa da multa mais benéfica, com base no art. 32-A da Lei nº 8.212/91. Nesse ponto, o CARF possui entendimento sumulado no seguinte sentido:

Súmula CARF nº 196

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 21/06/2024 – vigência em 27/06/2024

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal, bem como de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, a retroatividade benigna deve ser aferida da seguinte forma: (i) em relação à obrigação principal, os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deverão ser comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Medida Provisória nº 449/2008, sendo a multa limitada a 20%; e (ii) em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, os valores lançados nos termos do art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, de forma isolada ou não, deverão ser comparados com o que seria devido nos termos do que dispõe o art. 32-A da mesma Lei nº 8.212/1991.

Cumprido ressaltar que, embora, a Autoridade Fiscal tenha lançado a multa de forma mais benéfica à recorrente, conforme trecho do acórdão abaixo e o Despacho de Diligência de fls. 1.277 e 1.278, a multa de ofício, por exemplo deveria ser limitada a 20%, o que não foi observado.

“Atento a situação, a autoridade lançadora promoveu o cômputo das sanções tanto pela sistemática atual quanto pela anterior, consoante se observa da “Planilha comparativa do cálculo da multa aplicada”. Na oportunidade, concluiu que a multa ofício de 75% estabelecida pela MP 449/2008 convertida na Lei nº 11.941/2009 é mais favorável ao notificado quando cotejada com a multa aplicada por descumprimento de obrigação principal (24% sobre o montante do tributo devido) acrescido da multa por descumprimento de obrigação acessória (100% do valor não declarado em GFIP - Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social).

Com efeito, a quantificação da multa aplicada com base nos novos critérios previstos no art.35-A da Lei de Custeio com redação dada pela Lei 11.941/2009, contemporânea aos fatos geradores, deve ser mantida, por se vislumbrar mais benéfica ao contribuinte.”

Assim, a Autoridade Fiscal deve promover novo cálculo comparativo, garantindo a aplicação da penalidade mais benéfica ao recorrente, nos termos da Súmula CARF nº 196.

4. Conclusão

Ante o exposto, voto por rejeitar as preliminares e dar provimento parcial ao recurso voluntário, para aplicação da penalidade mais benéfica ao recorrente, nos termos da Súmula CARF nº 196.

Assinado Digitalmente

Roberto Junqueira de Alvarenga Neto