



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

**Processo n°** 13603.721140/2011-39  
**Recurso n°** 13.603.721140201139 Voluntário  
**Acórdão n°** **2803-001.936 – 3ª Turma Especial**  
**Sessão de** 21 de novembro de 2012  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** CONSERVADORA SGM LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Exercício: 2007

**AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.**

Desobediência ao disposto no inciso II do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, c/c inciso II, e §§ 13 a 17 do art. 225 do RPS, cuja caracterização é deixar de escriturar, em títulos próprios da contabilidade, de forma discriminada, fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos, constitui em infração por descumprimento de obrigação acessória.

Desobediência ao disposto no 32, inciso IV da Lei 8.212/91, acrescentado pela Lei 9.528, de 10/12/1997, redação alterada pela Medida Provisória 449, de 04.12.2008, por ter o contribuinte apresentado as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, constitui em infração por descumprimento de obrigação acessória.

**AUTO DE INFRAÇÃO. DEMONSTRAÇÃO COMPLETA DO FATO E SUAS FONTES.**

Caso o lançamento de crédito tributário demonstre todos os motivos fáticos e legais, bem como descrição precisa dos fatos ocorridos e suas fontes para apuração do crédito tributário, obedecendo o art. 142 do CTN e a legislação, não incorrerá em vício.

**ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NÃO APRECIADA PELO CARF, ART. 62, DO REGIMENTO INTERNO.**

O CARF não pode afastar a aplicação de decreto ou lei sob alegação de inconstitucionalidade, salvo nas estritas hipóteses do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO EX OFÍCIO. REDUÇÃO DE MULTA MORATÓRIA. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E MORALIDADE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. ART. 106, II, E 112, DO CTN. ALTERAÇÃO DO ART. 35, DA LEI N. 8.212/1991, PELA LEI N. [11.941/2009](#).

Em razão dos princípios da legalidade e moralidade da Administração Pública, e do disposto nos artigos 106, II, e 112, ambos do CTN, nos casos dos Autos de Infração de Obrigação Principal com base em fatos geradores ocorridos anteriores à MP 449/2008, mas consolidados após tal medida, deverão ter multa calculada segundo o art. 35 da lei 8.212/91, na redação anterior à MP n 449/2008 e confirmada pela Lei 11.941/09, comparação deverá ser comparado aos valores que constam no respectivo auto, para se determinar o resultado mais favorável ao contribuinte

Recurso Voluntário Provido Em Parte - Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I- por unanimidade de votos, em negar provimento aos Recursos Voluntários referentes aos lançamentos lavrados nos AI nº 37.313.001-5 e AI nº 37.313.006-6. II- por unanimidade de votos, em dar provimento parcial aos Recursos Voluntários referentes aos lançamentos lavrados nos Autos de Infração de Obrigações Principais ns. 37.313.002-3, 37.313.003-1, 37.313.004-0 e 37.313.005-8, no sentido de reformar a decisão a quo e os lançamentos, para que o valor da multa aplicada seja calculado segundo o art. 35 da lei 8.212/91, na redação anterior à MP n 449/2008 e confirmada pela Lei 11.941/09, comparado aos valores que constam dos presentes autos, para se determinar o resultado mais favorável ao contribuinte.

(Assinado digitalmente)

Helton Carlos Praia de Lima - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Gustavo Vettorato - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Helton Carlos Praia de Lima (presidente), Gustavo Vettorato, André Luis Marisco Lombardi, Oséas Coimbra Júnior, Natanael Vieira dos Santos, Amilcar Barca Teixeira Júnior.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário que busca a reforma de decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento que manteve integralmente os lançamentos dos créditos tributários constantes deste processo identificados a seguir, conforme relatório da decisão *a quo*:

### *1 - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA:*

*1.1 - AI nº 37.313.001-5, fls. 02, Código de Fundamento Legal 34 - autuação por infringência ao disposto no inciso II do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, c/c inciso II, e §§ 13 a 17 do art. 225 do RPS, cuja caracterização é deixar de escriturar, em títulos próprios da contabilidade, de forma discriminada, fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos. No presente lançamento, o contribuinte lançou os pagamentos particulares dos sócios em conta de despesas administrativas. A multa foi aplicada no valor de R\$ 15.235,55 (quinze mil duzentos e trinta e cinco reais e cinqüenta e cinco centavos), nos termos do art. 92 e 102 da Lei nº 8.212/91, c/c o art. 283, II, "a" e art. 373 do RPS, correspondente ao valor mínimo, atualizado pela Portaria Interministerial MPS/MF nº 568, de 31/12/2010;*

*1.2 - AI nº 37.313.006-6, fls. 30, Código de Fundamento Legal 78 - autuação por infringência ao disposto no 32, inciso IV da Lei 8.212/91, acrescentado pela Lei 9.528, de 10/12/1997, redação alterada pela Medida Provisória 449, de 04.12.2008, por ter o contribuinte apresentado as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP das competências 01.2007 a 12.2007, sem incluir a remuneração de parte de seus segurados empregados, conforme demonstrado na planilha 9 (fls. 175) e, também, por não ter declarado a remuneração de contribuinte individual, conforme apurado pela planilha 8 (fls. 166/167). A multa foi aplicada no valor de R\$ 6.500,00 (seis mil e quinhentos reais), nos termos do art. 32-A, I, §§ 2º e 3º, da Lei nº 8.212/91, incluído pela Lei nº 11.941/2009.*

### *2 - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL:*

*2.1 - AI nº 37.313.002-3, fls. 03, R\$ 1.292,06 (um mil duzentos e noventa e dois reais e seis centavos), levantamento FP 1 - Folha de Pagamento - competência 13/2007, multa de ofício de 75%, contribuição descontada dos segurados empregados sobre a remuneração do décimo terceiro salário de 2007, não recolhida em época própria, conforme planilha de 5, fls. 177;*

*2.2 - AI nº 37.313.003-1, fls. 09, R\$ 1.961,00 (um mil novecentos e sessenta e um reais), competências 01/2007 a 09/2007, levantamento RA1 - Remuneração de Administradores, multa de*

*ofício de 75%, contribuição segurados, não descontada, devida sobre a remuneração dos contribuintes individuais, na alíquota de 11%, apurada conforme planilha 8, fls. 166/167;*

*2.3 – AI nº 37.313.004-0, fls. 15, R\$ 13.297,88 (treze mil duzentos e noventa e sete reais e oitenta e oito centavos), competências 01/2007 a 13/2007, levantamento OE – Outras Entidades e Fundos, multa de mora de 24%, contribuição devida a terceiros, na alíquota de 5,8%, referente ao Salário Educação (2,5%), INCRA (0,2%), SENAC (1%), SESC (1,5%) e SEBRAE (0,6%), incidente sobre a remuneração de segurados empregados, conforme demonstrado na planilha 4, fls. 147/153, e planilha 5, fls. 177;*

*2.4 – AI nº 37.313.005-8, fls. 22, R\$ 16.143,53 (dezesseis mil cento e quarenta e três reais e cinquenta e três centavos), competências 01/2007 a 13/2007, levantamentos FP1-Folha de Pagamento e RA1 – Remuneração de Administradores, multa de ofício de 75%, referente à contribuição parte devida pela empresa (20%) e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa Resultante de Riscos Ambientais do Trabalho (2%), incidente sobre a remuneração dos segurados empregados e sobre a remuneração dos administradores, conforme apurado nas planilhas 4 (fls. 147/153); 5 (fls. 177) e 8 (fls. 166/167).*

*O fato gerador das contribuições apuradas é a prestação de serviços remunerados por segurados empregados e segurados contribuintes individuais. A base de cálculo do crédito foi apurada pelo exame das folhas de pagamento, GFIP, Recibos de Pagamentos, Livros Razão e Diário nº 9, comprovantes de pagamentos de contas particulares dos sócios, que foram contabilizadas em despesas operacionais administrativas – Despesas Gerais, conforme demonstrado na planilha 8 – “Remuneração Indireta Administradores”, fls. 166/167.*

*Na apuração dos valores lançados nos Autos de Infração, por descumprimento de obrigação principal, foram deduzidas as GPS – Guias da Previdência Social recolhidas, foram apropriadas as retenções de 11% sobre as notas fiscais de prestação de serviços e o parcelamento administrativo, conforme demonstrado na planilha 5 “Demonstrativo da Contribuição Apurada e GFIP declarada”, fls. 177.*

*Foi formalizada a Representação Fiscal para Fins Penais, pela constatação de desconto de contribuição de segurado, sem o devido repasse à Previdência Social, sobre a remuneração paga pela empresa na competência 13/2007.*

*Em observância ao contido no art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional- CTN, foi feito comparativo da multa mais benéfica ao contribuinte, fls.*

*191, haja vista a alteração da legislação pela Lei nº 11.941/2009, no que se refere à aplicação de penalidade.*

*Concluiu a Fiscalização que a legislação vigente atualmente foi*

*a mais benéfica em todas as competências. Assim, nos Autos de Infrações de obrigação principal, foi aplicada a multa de ofício no percentual de 75%, art. 44, I da Lei nº 9.430/96.*

*Somente no Auto de Infração de contribuição de terceiros é que se aplicou a legislação anterior à alteração introduzida pela Lei nº 11.941/2009, sendo aplicada a multa de mora de 24%, conforme art. 35 da Lei nº 8.212/91, por ser a mais benéfica ao contribuinte.*

*A ação fiscal foi precedida de Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, conforme Termo de Início de Procedimento Fiscal- TIPF de fls. 40/41, de 22/10/10.*

A ciência do lançamento deu-se em 28.04.2011.

Foram apresentados um recurso voluntário para cada um dos lançamentos, todos contendo as seguintes alegações, que houvera um equívoco no conhecimento dos fatos, nulidade por desrespeito ao art. 10, do Dec. 70.235, inconstitucionalidade da multa por vedação ao confisco e capacidade contributiva.

Destacam-se os recursos referentes aos seguintes lançamentos, que acrescentaram alguns argumentos aos já relatados:

1. No caso do AI 37.313.001-5, alega que toda a documentação pertinente foi apresentada, tanto que a Fiscalização pôde realizar seu trabalho, uma vez que aplicou a multa de R\$ 15.235,55 e lançou outros Autos de Infração. Se os documentos não tivessem sido apresentados e na forma legal, como poderia a Fiscalização ter feito os lançamentos.
2. No caso do AI 37.313.006-6, afirma que o Agente Fiscal operou em equívoco, pois, conforme já dito e provado, a documentação apresentada pela Recorrente à fiscalização estava totalmente correta, logo deveria ser realizada nova fiscalização, por meio de requerimento de diligência.

Os autos vieram a presente 3ª Turma Especial da 2ª Seção de Julgamento do CARF-MF para apreciação e julgamento do recurso voluntário.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Gustavo Vettorato - Relator

I - O recurso é tempestivo, conforme supra relatado, dispensado do depósito prévio (Súmula Vinculante 21 do STF), assim deve o mesmo ser conhecido.

II - Quanto às alegações de não indicação de fundamento legal e data e hora de lavratura do auto de infração em descumprimento ao art. 10 do Dec. 70235, nitidamente, não merece acolhimento. A decisão *a quo* demonstrou isso de forma muito clara:

*Na folha de rosto dos AI, pode-se confirmar a existência das formalidades exigidas para o lançamento por descumprimento de obrigação acessória, a saber: AI nº 37.313.001-5, fls. 02, lavrado às 15:00 do dia 26/04/11 e AI nº 37.313.006-6, fls. 30, lavrado às 17:00 hs do dia 26/04/11. Além da hora da lavratura do auto, consta a “Descrição Sumária da Infração e Dispositivo Legal Infringido” e o “Dispositivo Legal da Multa Aplicada”.*

*Nos AI de obrigação principal, a hora da autuação consta da folha de rosto do Auto e a fundamentação legal está descrita no relatório FLD – Fundamentos Legais do Débito. Tais dados constam dos documentos: AI nº 37.313.002-3, lavrado às 9:00 hs do dia 27/04/11 (fls. 03), fundamentação - FLD (fls. 07/08); AI nº 37.313.003-1, lavrado às 10:30 hs do dia 28/04/11 (fls. 09), fundamentação - FLD (fls. 13/14); AI nº 37.313.004-0, lavrado às 9:30 hs do dia 28/04/11 (fls. 15) – fundamentação FLD (fls. 20/21); AI nº 37.313.005-8, lavrado às 10:00 hs do dia 28/04/11 (fls. 22) – fundamentação FLD (fls. 28/19).*

III - Quanto à suposta inconstitucionalidade de tal aplicação da sanção em face do princípio de vedação ao confisco, é vedado aos Conselheiros do CARF-MF afastarem a aplicação da lei ou decreto sob tal argumento (Súm. 02 CARF/MF), salvo nas exceções expressas dos artigos 62 e 62-A do Regimento Interno do CARF-MF.

IV – Contudo, quanto aos Autos de Infração de Obrigações Principais (ns. 37.313.002-3, 37.313.003-1, 37.313.004-0, 37.313.005-8), por referirem-se a lançamentos com base de períodos anteriores à publicação da Medida Provisória 449/2008, devem-se ser feitas as seguintes ponderações:

Contudo, entendo que a fiscalização aplicou de forma equivocada o art. 35-A, da Lei n. 8212-1991, na redação posterior à MP n 449, de 04.12.2008, convertido na Lei n. 11.941-2009, que remete à aplicação do art. 44, I, da Lei n. 9430-1996, com multa estabelecida no patamar de 75%, por entender mais benéfico ao contribuinte.

Em análise ao art. 35, da Lei n. 8.212-1991, com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008, a multa aplicada ao caso é escalonada de acordo com a fase do processo de constituição e cobrança das contribuições previdenciárias, iniciando com 4% a 100%. Os patamares superiores a 75% somente eram aplicáveis após o ajuizamento de ação de execução

fiscal. Ou seja, em fase administrativa, a aplicação mais favorável é a da redação do art. 35, da Lei n. 8.212-1991, com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008. Note-se que os créditos são inclusive anteriores à publicação da MP n 449, de 04.12.2008, Assim, entendimento contrário, será uma afronta à irretroatividade da aplicação da lei, salvo se mais benéfica, (art. 104, III, c;c 106, I, do CTN) bem como negar vigência à necessidade de interpretação mais benéfica ao contribuinte (art. 112, do CTN), pois o ato omissivo de não pagamento de contribuições que não foram devidamente declaradas ocorreu antes do lançamento.

Toda multa tributária é uma sanção, ou seja tem natureza primária punitiva, ou de penalização. Contudo, ainda assim podem ser classificadas em multa moratória, decorrente do simples atraso na satisfação da obrigação tributária principal, e multa punitiva em sentido estrito, quando decorrente de infração à obrigação instrumental cumulada ou não com a obrigações principais.

Tal classificação é necessária pois, apesar de não terem natureza remuneratória, mas sancionatória, os tribunais brasileiros admitem que as multas tributárias devem ser classificadas em moratórias e punitivas (sentido estrito), em razão da existência de tratamentos diversos para cada espécie pelo próprio Código Tributário Nacional e legislação esparsas. (RESP 201000456864, HUMBERTO MARTINS, STJ - SEGUNDA TURMA, 29/04/2010; PAULSEN, Leandro. Direito tributário, constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12ª Ed., Porto Alegre : Livraria do Advogado, 2010, p.1103-1109)

Assim, coloco como premissa que a diferença entre multa moratória e multa punitiva em sentido estrito. Como supra colocado, a primeira decorre do mero atraso da obrigação tributária principal, podendo sendo constituída pelo próprio contribuinte inadimplente no momento de sua apuração e pagamento. Já, a segunda espécie de multa, a punitiva em sentido estrito, demanda constituição pelos instrumentos de lançamento de ofício por parte dos agentes fiscais (art. 149, do CTN), em que se apura a infração cometida e a penalidade a ser aplicada. Inclusive a estipulação e definição da espécie de multa é dado exclusivamente pela lei, fato ressaltado em face do princípio da estrita legalidade a que se regula o Direito Tributário e suas sanções (art. 97, V, do CTN). A mudança de natureza para fins de comparação no tempo, não pode ser realizada sem autorização legal, e por isso não se poderia comparar com multas punitiva em sentido estrito (referente à descumprimento de obrigação exclusivamente instrumental) com multas de natureza moratória a exemplo com a nova redação do art. 35-A, da Lei n. 8212/1991, com a redação a partir da Medida Provisória n. 449/2008.

Não se pode tratar a hipótese de incidência da multa moratória disposta no art. 32-A cumulada com a multa do art. 35, com a redação anterior, como uma possível multa de ofício para comparar com a nova redação do art. 35-A, da Lei n. 8.212/1991, incluso pela Medida Provisória n. 449/2008, convertida em Lei n. [11.941/2009, porque a multa aplicada pela redação anterior do art. 35, somente tratava de multa de natureza moratória, variada em razão das fases \(tempo\) do processo. Salvo se a própria lei, expressamente assim definisse.](#)

Dessa forma, entendo que o valor da multa aplicada seja calculado segundo o art. 35 da lei 8.212/91, na redação anterior redação anterior à MP n 449/2008 e confirmação pela Lei 11.941/09, e comparado aos valores que constam do presente auto, para se determinar o resultado mais favorável ao contribuinte.

V – Especialmente ao Auto de Infração n. AI 37.313.001-5, houve clara confusão do contribuinte, pois a sanção não foi aplicada por não apresentar documentação à fiscalização, mas sim por ter deixado a recorrente de escriturar, em títulos próprios da contabilidade, de forma discriminada, fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos. Que consistiu a contribuinte no ato de ter lançado os pagamentos particulares dos sócios em conta de despesas administrativas. Fato esse que é configurada como infração nos termos do art. 92 e 102 da Lei nº 8.212/91, c/c o art. 283, II, “a” e art. 373 do RPS, com sanção correspondente ao valor mínimo, atualizado pela Portaria Interministerial MPS/MF nº 568, de 31/12/2010.

VI – No tangente ao AI 37.313.006-6, a Recorrente deixou de indicar especificamente onde o Agente Fiscal operou em equívoco no lançamento, operando apenas uma defesa genérica, o que não pode ser sequer apreciado pelos julgadores, não sendo considerada impugnada (art. 17, do Dec. 70235). Logo, não há como acolher o pedido de diligência.

VII - Por final, não há como acolher os argumentos de natureza meta jurídico e contábil de que a empresa é cumpridora de seus deveres tributários, e que tem Certidões Negativas de Débitos. Observa-se que a CND não exclui e não aponta créditos a serem apurados em procedimento fiscal próprio (Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 3, DOU de 02/05/2007 – arts. 205 à 208 do CTN).

Isso posto, voto por conhecer os Recursos Voluntários, para, no mérito:

a) NEGAR PROVIMENTO aos Recursos Voluntários referentes aos lançamentos lavrados nos AI nº 37.313.001-5 e AI nº 37.313.006-6;

b) DAR PARCIAL PROVIMENTO aos Recursos Voluntários referentes aos lançamentos lavrados nos Autos de Infração de Obrigações Principais ns. 37.313.002-3, 37.313.003-1, 37.313.004-0 e 37.313.005-8, no sentido de reformar a decisão *a quo* e os lançamentos para que o valor da multa aplicada seja calculado segundo o art. 35 da lei 8.212/91, na redação anterior à MP n 449/2008 e confirmada pela Lei 11.941/09, comparado aos valores que constam dos presentes autos, para se determinar o resultado mais favorável ao contribuinte.

Sala de Sessões, 21 de novembro de 2011.

*(Assinado Digitalmente)*

Gustavo Vettorato - Relator

Processo nº 13603.721140/2011-39  
Acórdão n.º **2803-001.936**

**S2-TE03**  
Fl. 316

---

CÓPIA