



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

Processo n° 13830.721106/2016-95
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2201-004.726 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de outubro de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente TB SERVICOS, TRANSPORTE, LIMPEZA, GERENCIAMENTO E RECURSOS HUMANOS S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 2012

LANÇAMENTO FISCAL. NULIDADE.

Não tendo sido proferido por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa e tendo sido apresentada ao contribuinte a adequada descrição dos fatos e fundamentação legal, não há que se falar em nulidade do lançamento fiscal.

SAT. FIXAÇÃO ALÍQUOTAS.

Para fins de determinação da alíquota SAT, considera-se preponderante a atividade econômica que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO DA PENALIDADE.

A mera reiteração da conduta dentro de um único período de apuração não constitui ato doloso capaz de ensejar a qualificação da penalidade de ofício. da Previdência Social.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para (i) determinar o aproveitamento dos valores recolhidos e não utilizados para extinguir débitos declarados em GFIP, os quais foram indicados com sinal negativo na coluna 5 da planilha inserida no item 3.4 do Relatório Fiscal Complementar. fl. 358; e (ii) afastar a qualificação da penalidade de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Dione Jesabel Wasilewski, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Douglas Kakazu Kushiya, Daniel Melo Mendes Bezerra, Marcelo Milton da Silva Risso, Carlos Alberto do Amaral Azeredo.

Relatório

Trata o presente de recurso voluntário formalizado em face do Acórdão nº 14-68.319, de 26 de julho de 2017, exarado pela 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, fl. 371 a 291, que assim relatou a lide administrativa:

Trata-se de processo datado de 02/09/2016 e levado à ciência do sujeito passivo em 23/09/2016 por via postal. De acordo com o Relatório Fiscal, de fls. 250/267, foram apuradas as seguintes infrações previdenciárias:

3.1. DAS INFRAÇÃO ERRO NA APURAÇÃO DA ALÍQUOTA DA CONTRIBUIÇÃO DO GRAU DE INCIDÊNCIA DE INCAPACIDADE LABORATIVA DECORRENTE DOS RISCOS AMBIENTAIS DE TRABALHO - GILRAT- E INFORMAÇÃO INCORRETA DO FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO -FAP

(...)

3.1.1. O sujeito passivo informou nas GFIP's enviadas à RFB, das competências 01/2012 a 12/2012, 13º/2012 inclusive, como atividade preponderante o CNAE 4930-2/01 (transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, municipal) com alíquota de 1,0% (um por cento). Na correspondência de 20/08/2015 declarou que, embora o CNAE informado nas GFIP's seja a de transporte de cargas, a atividade preponderante da pessoa jurídica é a prestação de serviços (mão de obra), CNAE 7810-0/00, e que a alíquota informada de 1,0% (um por cento) foi apurada com base na Norma Regulamentadora nº 04.

(...)

3.1.4.6. A planilha demonstrativa do ANEXO II comprova que a atividade de maior incidência é a de serviços de limpeza e manutenção prestados a diversas tomadoras conforme se verifica do resumo dos contratos do ANEXO I. Portanto consideramos como atividade preponderante da pessoa jurídica o serviço de limpeza em prédios e domicílios, cujo CNAE é o 8121-4/00.

3.1.4.7. O RPS no seu §4º do artigo 202 dispõe que "a atividade econômica preponderante da empresa e os respectivos riscos de acidentes do trabalho compõem a Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes Graus de Risco, prevista no Anexo V". Da verificação deste anexo constatamos que a alíquota a ser aplicada para o CNAE 8121-4/00 é de 3,0% (três por cento).

3.1.5. O FAP do sujeito passivo, para o ano de 2012, era de 1,6534. No entanto nas GFIP's entregues com o código FPAS 612 das competências 01/2012 e 13/2012 (13º Salário/2012 inclusive) informou o FAP de 1,00 e na GFIP da competência 07/2012 informou o FAP de 0,50. Já nas GFIP's entregues com o código FPAS 515, no período de 01/2012 a 03/2012, informou o FAP de 1,12 e no período de 04/2012 a 12/2012 informou o FAP de 0,50.

3.2. ERRO NO CÓDIGO DAS OUTRAS ENTIDADES INFORMADA NA GFIP - CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS - nesta infração foram apurados os valores

devidos aos denominados TERCEIROS, para os quais o sujeito passivo informou parcialmente ou não informou os códigos nas GFIP's entregues, resultando em valores recolhidos através das GPS a menor para as entidades e fundos beneficiados.

3.2.1. Conforme visto anteriormente o sujeito passivo informou nas GFIP's de FPAS 612, das competências 01/2012 a 06/2012 e de 08/2012 a 12/2012 o código de terceiros 0065 que contempla apenas os valores das contribuições devidas ao Salário-Educação e ao SEBRAE. Já na competência 07/2012 informou o código 0001 que contempla apenas o Salário-Educação. Já o código 0003, informado na competência 13/2012 contempla os valores devidos ao Salário-Educação e ao INCRA.

3.2.2. Já para as GFIP's enviadas com FPAS 515 o sujeito passivo não informou nas GFIP's o código relativo aos TERCEIROS. Para este FPAS corresponde o código 115, cuja alíquota a ser aplicada é de 5,8% (cinco vírgula oito por cento) e está vinculado os recolhimentos das contribuições ao FNDE (Salário- Educação), INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE.

3.2.3. Intimado a esclarecer os motivos do não recolhimento de todos os TERCEIROS, na resposta à intimação protocolada em 09/12/2015, alegou tratar-se de erro no sistema.

(...)

3.2.5. Analisando os contratos do sujeito passivo com as tomadoras de serviços (cujo resumo se encontra no ANEXO I), concluímos que a atividade preponderante, ou seja, aquela que representa o objeto social da empresa é a prestação de serviços e tal atividade se enquadra, conforme a Tabela I do Anexo I do RPS, no FPAS 515 ao qual se vincula o código de OUTRAS ATIVIDADES OU FUNDO -TERCEIROS 115.

3.2.6. Assim foram aplicados sobre as remunerações dos segurados empregados, que estão demonstradas no subitem 3.1.6, coluna (3) - REMUNERAÇÃO TOTAL - EMPREGADOS NA GFIP, as seguintes alíquotas para apuração dos TERCEIROS:

a) GFIP's entregues com FPAS 515

COMPETENCIAS	ALÍQUOTA	TERCEIROS-OUTRAS ENTIDADE OU FUNDOS
01/2012 a 12/2012	5,8%	FNDE, INCRA, SENAC, SESC E SEBRAE

b) GFIP's entregues com FPAS 612

COMPETENCIAS	ALÍQUOTA	TERCEIROS-OUTRAS ENTIDADE OU FUNDOS
01/2012 a 06/2012 e 08/2012 a 12/2012	2,7%	INCRA, SENAC e SESC
07/2012	3,3%	INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE
13/2012	3,1%	SENAC, SESC e SEBRAE

Também foram lançadas as contribuições devidas aos Terceiros SEST e SENAT sobre os valores das remunerações pagas aos transportadores autônomos declaradas nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP's com código de FPAS 507.

Foi noticiada pela Autoridade Fiscal a lavratura da competente Representação Fiscal para Fins Penais, objeto do processo nº 13830.721652/2016-26, pelo fato do sujeito passivo ter declarado, nas GFIP's onde estão contidas as informações dos segurados empregados, ter como atividade preponderante o CNAE 4930-2/01 (transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, municipal), a

alíquota para o GILRAT de 1,0% (um por cento), quando o correto seria de 3,0% (três por cento) e ainda deixou de informar ou informou incorretamente o código dos denominados TERCEIROS, diminuindo desta forma os valores das contribuições devidas, o que caracteriza, em tese, crime contra a ordem tributária definido pelo art. 1º e 2º da Lei 8.137/90.

Impugnação:

A empresa autuada apresentou impugnação tempestiva em 19/10/2016, às fls. 287/319, contendo a mesma, em síntese, os seguintes argumentos:

Preliminarmente

a) Nulidade do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal que determina a invalidez do processo administrativo e autos de infração.

- Cita os arts. 3º, 100 e 142 do Código Tributário Nacional – CTN, aduzindo que para que fosse fiscalizada por Fiscal de outra localidade, que não a do seu domicílio fiscal, seria necessário a observação das normas de gestão administrativa, sob pena de nulidade, que, no presente caso, se tipifica na forma do artigo 7º da Portaria RFB 1.687/2014.

- O Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal nº 08.1.90.00-2015-01857-0 foi expedido pelo Superintendente da Receita Federal do Brasil, o que, à primeira vista, não implicaria em nulidade, não fosse o fato dele ter convocado o auditor Milton Manabo Dói, com supervisão de Paulo Roberto Magarotto, para o exercício da fiscalização, funcionários lotados na Delegacia da Receita Federal de Marília-SP. Contudo, para que estes fiscais fossem cedidos para o trabalho em São Paulo, seria necessário que a Coordenação-Geral de Fiscalização emitisse antecipadamente uma Ordem de Serviço específica (ou documento equivalente) autorizando a movimentação deles a fim de exercer a função fiscalizatória em outra localidade, como ordenam os §§ 5º e 6º do artigo 7º da Portaria RFB 1.687/2014.

- Portanto, inexistindo a Ordem de Serviço ou documento similar para que os fiscais realizassem a auditoria fiscal, como exigem os §§ 5º e 6º do artigo 7º da Portaria RFB 1.687/2014, ladeado pelo inciso II e §§ 3º e 4º do artigo 93 da Lei 8.112/90, só se pode concluir pela nulidade do levantamento fiscal, tanto porque os referidos auditores não estavam investidos de legitimidade jurídica para promover o monitoramento tributário, como exigem os artigos 3º e 142 do Código Tributário Nacional, quanto porque acabaram fazendo o seu trabalho de Marília-SP, sem comparecerem à São Paulo-SP, como era de se esperar de qualquer ação fiscal.

b) Nulidade da fiscalização promovida à distância.

- O domicílio tributário não existe desmotivadamente, porquanto define exatamente o local onde o cidadão deve ser fiscalizado, independentemente do Fiscal destacado para o trabalho. Cita os arts. 6º e 10 do Decreto n.º 70.235/1972.

- O fato de ter um domicílio fiscal específico que em momento algum foi modificado pela Receita Federal lhe garante o direito de ser auditada em sua sede, com acompanhamento pessoal e presencial de todo o procedimento, especialmente no que se refere a prestação de esclarecimentos (inciso I do artigo 3º da Lei 9.784/1999), tanto para dar vigor ao que determina o artigo 127 do Código Tributário Nacional, quanto para atender ao ordenamento do artigo 6º e parágrafo único do Decreto 7.574/2011, o que, mais uma vez indica a nulidade destes autos de infração.

c) Uso de prova ilícita - Acesso indevido a escrituração digital da impugnante.

- A impugnante foi notificada do início da ação fiscal no dia 30 de julho de 2015, ocasião em que também tomou ciência de que todos os arquivos da Escrituração Fiscal Digital - Contribuições e da Escrituração Contábil Digital - ECD já haviam baixados do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED pela fiscalização, ou seja, antes de iniciar a diligência tributária, o que, por si só, torna nula a prova colhida, eis que só poderia fazê-lo após o início da fiscalização.

- A Escrituração Fiscal Digital da impugnante é informação protegida pelo sigilo fiscal, cujo ingresso do servidor público deve seguir rigorosamente padrões legais, como ordena o "caput" e § 2º do artigo 198 do Código Tributário Nacional.

- Sendo assim, só se pode concluir pela ilegalidade de todos os documentos digitais colhidos no Sistema Público de Escrituração Digital -SPED antes do início da ação fiscal, que, segundo informação do auditor são: todos os arquivos da Escrituração Fiscal Digital e Contribuições e da Escrituração Contábil Digital ECD, relativo ao ano-calendário de 2012, que deverão ser desentranhados do feito administrativo em atenção ao que determina o artigo 30 da Lei 9.784/99 e parágrafo único do artigo 24 do Decreto 7.574/2011.

- E a eliminação das referidas provas ilícitas, colhidas indevidamente pelos fiscais, importam na nulidade dos próprios autos de infração.

d) Constituição do lançamento tributário através de instrumento errado - falta de assinatura do fiscal.

- O lançamento de tributo, mesmo que acrescido de penalidade, deve feito por "notificação de lançamento", não por "auto de infração", que é reservado apenas para imposição de multa, sendo que tais diferenças podem ser observadas no artigo 9º do Decreto 70.235/72, que são regulamentadas pelo artigo 38 do Decreto 7.574/2011.

- E do cotejo destas normas, identifica-se com clareza que no "auto de infração" só se permite a descrição da disposição legal infringida e a penalidade aplicável, enquanto que na "notificação de lançamento" se autoriza informar "o valor do crédito tributário" além da regra violada, o que revela a patente imprestabilidade do "auto de infração" para constituir tributo.

- Ademais, como se constata do parágrafo único do artigo 11 do Decreto 70.235/1972 e parágrafo único do artigo 40 do Decreto 7.574/2011, está consentida a remessa eletrônica sem a assinatura do fiscal apenas das "notificações de lançamento", o que também vicia este processo administrativo em discussão, eletrônico, que não foi assinado pelos agentes tributários.

Mérito

a) Excesso de lançamento – a atividade da impugnante

- Aduz que o auditor deixou de considerar a atividade preponderante realizada pela impugnada, sendo que, como faz prova o anexo II deste processo administrativo (fls 271/280), a maior parte dos empregados da impugnante estão alocados em área administrativa, cujo grau de risco é considerado leve. Administradores de banco de dados, advogados, ajudantes de copa, ajudantes em geral, almoxarifes, analistas, arquivistas, assistentes em geral, atendentes, auxiliares administrativos, auxiliares de limpeza, auxiliares de serviços gerais, copeira, todos trabalham em ambiente administrativo, não se justificando a incidência de risco máximo para eles, até

porque referida contribuição serve para financiar as aposentadorias especiais dos artigos 57 e 58 da Lei 8.213/91.

- A preponderância do trabalho realizado pela impugnante, que é realizado administrativamente, não está tipificada no Anexo V do Decreto 3.048/1999 (redação do Decreto nº 6.957/2009), mas pode ser constatada através de perícia técnica que irá indicar os riscos que estes profissionais estão expostos, com base no inciso IV do artigo 16 do Decreto 70.235/72 e artigos 35 e 36 do Decreto 7.574/2011.

- Bastará que o perito responda: em quais ambientes os ajudantes gerais administrativos, assistentes administrativos, auxiliares administrativos, auxiliares de limpeza, auxiliares de serviços gerais, copeiras, líderes, mensageiros, motoristas, porteiros, supervisores e telefonistas trabalham e a qual risco eles estão sujeitos? Indica como seu perito o Dr. Cláudio Franzago, médico do trabalho, que poderá ser encontrado no mesmo endereço da contribuinte.

- A fiscalização não deduziu dos seus cálculos os pagamentos realizados pela impugnante (documento 03) que deverão ser computados.

b) Excesso da multa punitiva

- Além da fiscalização ter fundamentado a cobrança das multas em norma jurídica impertinente para tanto ainda deixou de motivar as razões jurídicas do seu entendimento.

- Em momento algum o fiscal fala em sonegação, fraude ou conluio que de fundamento de validade ao agravamento da multa, o que, por si só, deve declarar a sua nulidade. Cita a Súmula Vinculante n.º 25 do CARF.

- Se alguma multa fosse devida, por se tratar de contribuição social regulamentada pela Lei 8.212/91, ela teria que ser constituída na forma do artigo 89, que não prevê qualquer imputação contra a simples mora do contribuinte. A impugnante não realizou qualquer compensação que permitisse a imputação penal pretendida, tendo, quando muito, errado na qualificação dos seus funcionários, o que torna absolutamente atípica tanto a cobrança da multa, quanto o seu agravamento.

Em 17/04/2017 foram os autos encaminhados para diligência fiscal, conforme Despacho nº 12/2017 de fls. 352/353, a fim de que fosse emitido Relatório Fiscal Complementar com os fundamentos de fato e de direito que embasaram a aplicação da multa qualificada, bem como ficasse esclarecido se as Guias da Previdência Social-GPS juntadas pelo contribuinte em sua peça impugnatória foram consideradas quando do lançamento fiscal.

Assim, foi emitido o Relatório Fiscal Complementar às fls. 356/360, no qual a Autoridade Fiscal traz o contexto das declarações da empresa nas GFIP's no ano de 2012 quanto ao CNAE (Classificação Nacional de Atividades Econômicas) e alíquota GILRAT – Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho, bem como quanto ao Fator Acidentário de Prevenção – FAP e código das Terceiras Entidades, esclarecendo que o sujeito passivo:

a) informou nas competências 01/2012 a 12/2012, 13º/2012 inclusive, como atividade preponderante o CNAE (Classificação Nacional de Atividades Econômicas) 4930-2/01 (transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, municipal) com alíquota de GILRAT - Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa Decorrente dos Riscos do Ambiente de Trabalho - de 1,0% (um por cento), quando o correto seria de 3.0% (três por cento). Intimada a esclarecer e/ou apresentar planilhas demonstrativas que fundamentaram a alíquota

de 1,0%, declarou que o auto-enquadramento se deu com base na Norma Regulamentadora nº 04 e que o CNAE correto seria o 7810-8/00 referente a atividade de seleção e agenciamento de mão de obra De acordo com o Anexo V do Regulamento da Previdência Social - RPS (Decreto nº 3.048. 06/05/1999. em cujo ANEXO V estão relacionadas para a atividade preponderante da pessoa jurídica o respectivo risco de acidente de trabalho), para o CNAE 7810-8/00 a alíquota a ser aplicada para este CNAE também é de 3,0% (três por cento) para o ano-calendário de 2012. No decorrer do procedimento fiscal constatamos que o CNAE correto do sujeito passivo é o 8121-4/00 (serviço de limpeza em prédios e domicílios) cuja alíquota também é de 3,0% (três por cento),

b) informou nas GFIP's entregues com o código FPAS 612 das competências 01/2012 e 13/2012 (13º Salário/2012 inclusive) Fator Acidentário de Prevenção - FAP, multiplicador a ser aplicada sobre a alíquota GILRAT, de 1,00 e na GFIP da competência 07/2012 informou o FAP de 0,50. Já nas GFIP's entregues com o código FPAS 515, no período de 01/2012 a 03/2012, informou o FAP de 1,12 e no período de 04/2012 a 12/2012 informou o FAP de 0,50. O FAP correto do sujeito passivo, para o ano de 2012, era de 1,6534;

c) informou nas GFIP's de FPAS 612. das competências 01/2012 a 06/2012 e de 08/2012 a 12/2012 o código para recolhimentos dos TERCEIROS 0065 que contempla apenas os valores das contribuições devidas ao FNDE e ao SEBRAE. Já na competência 07/2012 informou o código 0001 que contempla apenas as contribuições ao FNDE. Já o código 0003, informado na competência 13/2012, contempla os valores de contribuição devidos ao FNDE e ao INCRA. Para as GFIP's enviadas com FPAS 515 o sujeito passivo não informou nas GFIP's o código relativo aos TERCEIROS. A atividade preponderante, ou seja, aquela que representa o objeto social da empresa é a prestação de serviços e tal atividade se enquadra, conforme a Tabela I do Anexo I do RPS, no FPAS 515 ao qual se vincula o código de OUTRAS ATIVIDADES OU FUNDO - TERCEIROS 0115, cuja alíquota a ser aplicada é de 5,8% (cinco vírgula oito por cento) e está vinculado aos recolhimentos das contribuições ao FNDE, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE;

Assim, a Autoridade Fiscal Autuante conclui que a conduta reiterada, durante todo o ano de 2012, do sujeito passivo em declarar nas GFIP's a alíquota para o GILRAT de 1,0% (um por cento), quando o correto seria de 3,0% (três por cento), informar a menor o FAP e ainda deixar de informar ou informar incorretamente o código dos denominados Terceiros, oferecendo à tributação apenas parte das contribuições dos riscos ambientais de trabalho ajustados pelo fator acidentário de prevenção e das contribuições aos Terceiros, enquadram-se na circunstância qualificativa prevista no artigo 71 da Lei nº 4.502/64, motivo pelo qual foi aplicada a multa qualificada de 150% (cento e cinqüenta por cento). Ainda informa que a multa de 150% (cento e cinqüenta por cento) aplicada na competência 02/2012 na infração que apurou as contribuições devidas ao SENAT foi indevidamente aplicada, sendo o correto a multa de 75% (setenta e cinco por cento).

É elaborado o comparativo, de fls. 358/359, entre as contribuições de Terceiros informadas nas GFIP's com código FPAS 612 com as GPS recolhidas e anexadas pela empresa na impugnação, informando a Autoridade fiscal que a análise de tal demonstrativo comprova que os aludidos recolhimentos de Terceiros foram devidamente utilizados para abatimento dessas contribuições informadas nas GFIP's de FPAS 612 enviadas à RFB, e as resultantes sobras não foram deduzidas das contribuições levantadas. Esclarece assim que no presente Auto de Infração foram levantados apenas as contribuições relativas as entidades e fundos que não estão

inseridas nos códigos de Terceiros informadas pelo sujeito passivo na GFIP e para os quais não houve pagamentos.

Cientificada do Relatório Fiscal complementar, a autuada apresentou, tempestivamente, nova manifestação de fls. 365/369, aduzindo em síntese que:

- A simples indicação de uma ou outra alíquota subjetiva tributária não é elemento apontador de dolo contra nenhum contribuinte. A ação ou omissão prevista no artigo 71 da Lei nº 4.502/64 exige intenção dolosa comprovada materialmente que importe em sonegação fiscal, o que inexistente no Relatório Fiscal Complementar, tampouco em qualquer outra parte deste feito. Cita a Súmula Vinculante nº 25 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

- Na falta de qualquer comprovação material de intenção de sonegar tributo por parte da impugnante, o que por si só se mostra impossível já que as bases de cálculo foram integralmente declaradas, evidente a ilegalidade na pretensão punitiva deduzida na ação fiscal, o que, determina sua nulidade.

- O Relatório Fiscal Complementar comprova o que a impugnante afirmou em sua defesa, ou seja, que não foram considerados os pagamentos de fls 328/340 na constituição do crédito tributário, o que resulta num passivo de RS 39,64 para a competência de março, RS 31.056,88 para julho e R\$ 7.190,19 para o 13º de 2012.

- Isto posto e ratificando integralmente todas as preliminares e razões de mérito da impugnação administrativa total, requer a dedução das contribuições já pagas pela impugnante, bem como que seja afastada a aplicação da multa do artigo 71 da Lei nº 4.502/64, tanto pela falta de comprovação de sonegação fiscal e de dolo material da contribuinte nos autos, quanto pelo emprego do parágrafo do artigo 89 da Lei 8.212/91, que não tipifica a conduta da impugnante como passível de punição; e conseqüente arquivamento de qualquer eventual representação com fins penais.

É o relatório.

No julgamento em 1ª Instância Administrativa, a 9ª Turma de Julgamento da RFB em Ribeirão Preto/SP, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a impugnação, apenas para, atendendo a manifestação da própria Autoridade Lançadora, excluir a qualificação da multa de ofício aplicada na competência 02/2012, exclusivamente em relação à infração que apurou as contribuições ao Senat. A Decisão em tela foi sintetizadas na Ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2012 a 31/12/2012

TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL. FORMALIDADES.

As formalidades para a lavratura do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal encontram-se insertas em Portaria emanada da Receita Federal do Brasil, sendo que, porém, o mesmo não constitui requisito de validade do lançamento, pois é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos de auditoria fiscal.

CONTRIBUIÇÃO AO SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO. DEFINIÇÃO ALÍQUOTAS.

O enquadramento da empresa no correspondente grau de risco, o qual determina a alíquota de contribuição ao seguro de acidente do trabalho- SAT/GILRAT, deve ser feito de acordo com a sua atividade econômica preponderante, assim entendida como a atividade econômica que ocupa na empresa o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra nas hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Ciente das conclusões da DRJ em 08 de agosto de 2017, fl. 415, ainda inconformado, o contribuinte apresentou, tempestivamente, o Recurso Voluntário de fl. 419 a 448, no qual, em síntese, reitera as razões já expressas em sede de impugnação.

É o relatório necessário.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Relator

Por ser tempestivo e por atender aos demais requisitos de admissibilidade, conheço do recurso voluntário.

Após breve síntese dos fatos relacionados à presente lide administrativa, o recorrente aponta sua convicção de que não deve prosperar a decisão recorrida, a partir das considerações que se seguem.

PRELIMINARES

I) A NULIDADE DO TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL, O QUE DETERMINA A INVALIDEZ DO PROCESSO ADMINISTRATIVO E DOS AUTOS E INFRAÇÃO.

Sustenta a defesa que o procedimento levado a termo por Auditores-Fiscais de domicílio diverso do contribuinte fiscalizado deveria ter sido antecedido de Ordem de Serviço do Coordenador-Geral de Fiscalização, em razão do que prevê os §§ 5º e 6º do art. 7º da Portaria RFB 1687/2014. E que a falta desta Ordem de Serviço importaria desrespeito aos inciso II e §§ 3º e 4º do art. 93 da Lei 8.112/90 e, conseqüentemente, resultaria em falha funcional, em razão das ausências do Servidor identificadas no posto de trabalho em Marília para promover fiscalização em São Paulo

Os argumentos em tela são tão descabidos que sequer exigem a reprodução no presente voto dos comandos legais e normativos que supostamente lhe dariam lastro, em particular neste caso, em que já foram reproduzidos pela própria defesa e pela decisão recorrida.

Ora, a citada Ordem de Serviço do Coordenador-Geral de Fiscalização só é devida quando o Agente Fiscal pertence a Região Fiscal diversa do sujeito passivo fiscalizado, o que não é o caso, já que as cidades de Marília e São Paulo pertencem à 8ª Região Fiscal. Por outro lado, não há que se falar em falha funcional da Autoridade autuante, já que, ainda que tivesse deixado de comparecer a sua unidade de exercício para levar a termo procedimento fiscal fora de sua circunscrição, seu não comparecimento ao local de trabalho estaria devidamente justificado, tendo o Servidor, inclusive, direito a percepção de diárias pelo deslocamento. Ademais, a alegação em tela não se mostra compatível com a alegação disposta no item seguinte.

Assim, rejeito a preliminar.

II) A NULIDADE DA FISCALIZAÇÃO PROMOVIDA À DISTÂNCIA.

Citando os fundamentos legais de sua convicção, afirma o recorrente que os preceitos legais e normativos relativos ao Domicílio Fiscal não existem por acaso, já que definem exatamente o local onde o contribuinte deve ser fiscalizado, o que conduziria à conclusão óbvia de que é este o local em que o procedimento fiscal deve se desenvolver, exigindo-se a presença física do Fiscal, com a ressalva de que o sujeito passivo tem o direito de ser tratado com pessoalidade, para ter facilitados o exercício de seus direitos e o cumprimento de suas obrigações.

Por tudo isso, aliado ao fato de que seu domicílio fiscal em nenhum momento foi modificado pela RFB, entende a defesa que tem o direito de ser auditada em sua sede, com acompanhamento pessoal e presencial de todo o procedimento.

Não prosperam os argumentos recursais.

Não há previsão legal que ampare a conclusão de que, para fins de constituição de crédito tributário, há necessidade de que a Autoridade Fiscal esteja nas dependências do domicílio fiscal do sujeito passivo.

Seria até um absurdo imaginar que o Agente, ao fiscalizar uma pessoa física, diante, por exemplo, uma dedução indevida de uma doação efetuada diretamente a uma entidade assistencial a título do Estatuto da Criança e do Adolescente (só são dedutíveis as doações efetuadas aos Fundos Municipais, Estaduais,...), não pudesse, de plano, glosar a tal dedução e precisasse ir até o domicílio fiscal do contribuinte para sentar ao seu lado e explicar tudo pormenorizadamente. Seria uma afronta ao Princípio da Eficiência e um desrespeito com a coisa pública, à medida que o Agente Fiscal poderia, a partir de sua sede, formalizar dezenas de autuações de mesma natureza em um único dia ou mesmo promover milhares de autuações semelhantes por meio de Notificações eletrônicas.

O exemplo citado no parágrafo precedente é um típico caso em que a infração está claramente evidenciada, prescindindo, inclusive, de intimação ao sujeito passivo, como se nota dos termos da Súmula Carf abaixo transcrita:

Súmula CARF nº 46

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.

(Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Ademais, como bem pontuado pela Decisão recorrida, a Súmula Carf nº 6, do mesmo modo, aponta para a improcedência dos argumentos recursais neste tema:

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.

(Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Assim, rejeito a preliminar.

III) USO DE PROVA ILÍCITA – ACESSO INDEVIDO À ESCRITURAÇÃO DIGITAL DA RECORRENTE.

Alega o recorrente que foi notificada do início da ação fiscal em 30 de julho de 2015, ocasião em que foi notificada de que já haviam sido baixados do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED, todos os arquivos de sua Escrituração Fiscal Digital - Contribuições e da Escrituração Contábil Digital - ECD.

Afirma que a falta de pessoalidade do Agente Fiscais e a distância do sujeito passivo ensejaram o acesso indevido a sua escrituração digital, o que tornou ilícita a prova colhida pelo fisco.

Inferre que tal acesso se deu antes de iniciada a diligência tributária, o que a tornaria nula, já que só poderia ser colhida após o início da fiscalização.

Afirma que sua escrituração digital é protegida por sigilo fiscal, nos termos do § 2º do art. 198 do CTN e que, considerando o termos do § único do art. 7º da IN RFB nº 1.420/2013, *para o acesso previsto no inciso I do 'caput', o órgão ou a entidade deverá ter iniciado procedimento fiscal ou equivalente, junto à pessoa jurídica titular da ECD.*

Como bem destacado pela Decisão recorrida, a legislação, em particular a previdenciária, prevê que compete aos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil o exame da contabilidade das empresas, conforme previsto no art. 33, § 1º da Lei nº 8.212/91:

Art. 33 ...

§ 1º É prerrogativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, o exame da contabilidade das empresas, ficando obrigados a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados o segurado e os terceiros responsáveis pelo recolhimento das contribuições previdenciárias e das

contribuições devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

A Receita Federal do Brasil, por sua vez, nos termos do inciso I do art 3º do Decreto nº 6.022/2007, é reconhecida formalmente como usuária do SPED. O art. 4º do mesmo diploma estabelece que *o acesso às informações armazenadas no Sped deverá ser compartilhado com seus usuários, no limite de suas respectivas competências e sem prejuízo da observância à legislação referente aos sigilos comercial, fiscal e bancário.*

Assim, o acesso de Agentes Fiscais aos dados registrados no Sped não importa mácula ao direito ao sigilo fiscal, já que o dever de guarda das informações continua plenamente em vigor e o que é vedado pelo art. 198 da Lei 5.172/66 (CTN) é a divulgação de tais informações. Não há nos autos nenhuma evidência de que o responsável pelo procedimento fiscal tenha efetuado a divulgação de tais informações.

O que se discute é se poderia o Auditor acessar tais informações antes de iniciado o procedimento fiscal.

A Instrução Normativa 1.687, de 17 de setembro de 2014, vigente à época fiscalização em comento, dispunha sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelecia normas para a execução de procedimentos fiscais relativos ao controle aduaneiro do comércio exterior e aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Em seu art. 2º previa:

(...) Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos e ao controle aduaneiro do comércio exterior administrados pela RFB serão instaurados e executados pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, na forma do art. 7º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, observada a emissão de:

I – Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização (TDPF-F), para instauração de procedimento de fiscalização;

II – Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Diligência (TDPF-D), para realização de diligência; e

III – Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal Especial (TDPF-E), para prevenção de risco de subtração de prova.

Art. 3º Para os fins desta Portaria, entende-se por procedimento fiscal:

I - de fiscalização: ações que tenham por objeto a verificação quanto ao correto cumprimento das obrigações tributárias por parte do sujeito passivo, relativas aos tributos administrados pela RFB, bem como sobre a aplicação da legislação do comércio exterior, podendo resultar em constituição de crédito tributário, redução de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), glosa de crédito em análise de restituição, ressarcimento, reembolso ou compensação, apreensão de mercadorias, representações fiscais, aplicação de sanções administrativas ou exigências de direitos comerciais;

Portanto, para fins de planejamento e execução de fiscalizações, entende-se por procedimento fiscal as ações que tenham por objeto a verificação quanto ao correto

cumprimento das obrigações tributárias por parte do sujeito passivo. Naturalmente, tais ações têm início em momento anterior, em uma fase de planejamento, antes da efetiva cientificação do sujeito passivo, já que este só será instado se houve algum indício de materialidade tributária que justifique o procedimento.

O início do procedimento fiscal a que alude o art. 7º do Decreto 70.235/72 está relacionado a uma garantia ao contribuinte que, enquanto não cientificado do procedimento instaurado, encontra-se espontâneo, podendo corrigir eventuais falhas que identificar por iniciativa própria.

Portanto, não identifico nenhuma ilicitude no acesso ao Agente Fiscal à escrituração fiscal do contribuinte devidamente inserido em programa de fiscalização.

Assim, rejeito a preliminar.

IV) CONSTITUIÇÃO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO ATRAVÉS DE INSTRUMENTO ERRADO – FALTA DE ASSINATURA DO FISCAL.

Por fim, mais uma vez atribuindo o suposto erro à distância, a defesa alega que o Auditor-Fiscal errou o instrumento ao constituir o crédito tributário e deixou de assinar o Termo que embasaria a cobrança.

Afirma que a pretensão fiscal seria constituir crédito tributário relativo a contribuição previdenciária, além de multa de ofício e juros de mora. Entretanto, sustenta que a forma correta seria a Notificação de Lançamento e não Auto de Infração, indicando a seguinte legislação a corroborar seus argumentos:

Do Decreto 70.235/72:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.”

“ Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.”

Do Decreto 7.574/2011

Art. 39. O auto de infração será lavrado no local da verificação da falta, devendo conter:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição dos fatos;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias, contados da data da ciência; e

VI - a assinatura do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela autuação e o número de sua matrícula.

Art. 40. A notificação de lançamento será expedida pela unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil encarregada da formalização da exigência, devendo conter:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para pagamento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso; e

IV - a assinatura do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela notificação de lançamento, com a indicação do cargo e do número de matrícula.

A partir dos excertos destacados acima, a defesa conclui:

E do cotejo destas normas, identifica-se com clareza que no “auto de infração” só se permite a descrição da disposição legal infringida e a penalidade aplicável, enquanto que na “notificação de lançamento” se autoriza informar “o valor do crédito tributário” além da regra violada, o que revela a imprestabilidade do “auto de infração” para constituir tributo.

Assim, o “auto de infração” se reserva para o lançamento exclusivo de sanções, enquanto a “notificação de lançamento”

deve ser usada para constituição de tributo acrescido de penalidade contra o contribuinte.

Ademais, como se constata dos citados: parágrafo único do artigo 11 do Decreto 70.235/1972 e parágrafo único do artigo 40 do Decreto 7.574/2011, está consentida a remessa eletrônica sem a assinatura do fiscal apenas das “notificações de lançamento” (não dos autos de infração), o que também vicia este processo administrativo em discussão, que além de virtuais, não foram assinados pelos agentes tributários.

Quanto à alegação de falta de assinatura do Auto de Infração, está absolutamente correta a Decisão recorrida. O documento inserido nos autos consta como sendo assinado digitalmente, com indicação de local para consulta de sua autenticidade.

Quanto aos argumentos de formalização da exigência em documentos inadequados, não prosperam as alegações recursais. A grande diferença entre Auto de Infração e Notificação de Lançamento consta do caput dos art. 10 e 11 do Decreto 70.235/72, sendo inconteste que Auto de Infração e Notificação de Lançamento formalizam a exigência de crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada, mas enquanto aquele é lavrado por servidor competente, neste caso o Auditor-Fiscal, este é expedido pelo órgão que administra o tributo, neste caso, a Receita Federal do Brasil.

Assim, sempre que a exigência fiscal decorre da atuação direta de um Auditor-Fiscal, o instrumento adequado para formalização da exigência é o Auto de Infração. Já quando a exigência decorre de um instrumento expedido por uma das unidades administrativas da RFB e assinada pelo seu Titular, a forma correta de formalização da exigência é a utilização da Notificação de Lançamento.

Assim, não prosperam as alegações da defesa, pelo quê rejeito a preliminar.

MÉRITO.

I) EXCESSO DE LANÇAMENTO – A ATIVIDADE DA IMPUGNANTE E A AUSÊNCIA DE ABATIMENTOS.

Afirma o recorrente que a fiscalização não considerou o CNAE por ela declarado, tampouco sua atividade preponderante.

Afirma que, como faz prova o anexo II do presente processo, a maior parte dos empregados está alocada em área administrativa, cujo grau de risco é considerado leve. O excerto abaixo resume as alegações recursais, fl. 772:

Administradores de banco de dados, advogados, ajudantes de copa, ajudantes em geral, almoxarifes, analistas, arquivistas, assistentes em geral, atendentes, auxiliares administrativos, auxiliares de limpeza, auxiliares de serviços gerais, copeira, todos trabalham em ambiente administrativo, não se justificando a incidência de risco máximo para eles, até porque, como o próprio inciso II do artigo 22 da Lei 8.212/91 afirma, referida contribuição serve para financiar as aposentadorias especiais dos artigos 57 e 58 da Lei 8.213/91.

Afirma que um simples procedimento de perícia poderia dirimir a celeuma, mas que tal pedido foi negado pela DRJ, em evidente cerceamento do direito de defesa.

Por fim, alega que a fiscalização não deduziu de seus cálculos os pagamentos realizados pela recorrente, comprovados por GPS juntadas às fl. 328/240.

O Relatório Fiscal evidencia que a Autoridade lançadora avaliou qual seria a atividade de maior incidência, nos seguintes termos:

3.1.4.6. A planilha demonstrativa do ANEXO II comprova que a atividade de maior incidência é a de serviços de limpeza e manutenção prestados a diversas tomadoras conforme se verifica do resumo dos contratos do ANEXO I. Portanto consideramos como atividade preponderante da pessoa jurídica o serviço de limpeza em prédios e domicílios, cujo CNAE é o 8121-4/00.

Caminhou com acerto a decisão recorrida ao negar o pedido de perícia, já que os elementos necessários à formação da convicção do julgador estão disponíveis nos autos. Agiu bem, ainda, ao pontuar os termos do art. 72 da IN RFB nº 971/2009, que assim dispõe:

"Art. 72. As contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa ou do equiparado, observadas as disposições específicas desta Instrução Normativa, são: (...)

II - considera-se preponderante a atividade econômica que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, observado que: (...)

A análise do citado anexo II, fl. 271 a 280 evidencia com clareza que o cargo que aparece ocupado com a maior número de funcionários é o de Auxiliar de Limpeza. Assim, é irrelevante que tais profissionais exerçam suas atividades em um escritório de administração, pois, de todo modo, sua atividade é de auxiliar de limpeza e não auxiliar administrativo.

Assim, neste tema, corretos o lançamento e a decisão recorrida.

Quanto à alegação de que a fiscalização não deduziu de seus cálculos os pagamentos realizados pela recorrente, comprovados por GPS juntadas às fl. 328/240, o tema foi objeto da diligência formulada pela DRJ, que, sobre isso concluiu:

No que concerne às Guias da Previdência Social-GPS juntadas pela autuada às fls. 328/340, tem-se que, conforme Relatório Fiscal Complementar, foi elaborado pela Autoridade Fiscal comparativo, fls. 358/359, entre as contribuições de Terceiros informadas nas GFIP's com código FPAS 612 com as GPS citadas, concluindo o mesmo que a análise de tal demonstrativo comprova que os aludidos recolhimentos de Terceiros foram devidamente utilizados para abatimento dessas contribuições informadas nas GFIP's de FPAS 612 enviadas à RFB, e as resultantes sobras não foram deduzidas das contribuições levantadas. No entanto, esclarece que no presente Auto de Infração foram levantados apenas as contribuições relativas as entidades e fundos que não estão inseridas nos códigos de Terceiros informadas pelo sujeito passivo na GFIP e para os quais não houve pagamentos.

Isso porque, tratando-se de fato gerador não declarado em GFIP, eventual recolhimento realizado pelo sujeito passivo por meio de GPS não pode ser considerado comprovação de sua quitação, uma vez que o pagamento da contribuição previdenciária demanda as duas atividades: a declaração e o recolhimento. Por se tratar, a GFIP, de documento de declaração dos fatos geradores de contribuição previdenciária, sem ela o recolhimento realizado pelo contribuinte se encontra desvinculado de uma base de cálculo, podendo ser atribuído indistintamente a qualquer fato gerador, sem saber ao certo o que se está recolhendo.

Assim, deve ser indeferido o requerimento formulado pelo sujeito passivo de aproveitamento das “sobras” recolhidas.

Não identifico lastro razoável para tal conclusão. Ora, se o contribuinte pagou valores em excesso em determinado período de apuração a título de Terceiros, nada mais natural que uma eventual fiscalização que apure erro de declaração ou de cálculo aproveite o valor recolhido para os mesmos períodos de apuração e rubrica. Afinal, entender de modo diverso, seria cobrar do contribuinte um valor qualquer e forçar o mesmo contribuinte a formular um pedido de restituição dos valores que foram recolhidos indevidamente ou a maior.

Assim, neste tema, dou parcial provimento ao recurso para determinar o aproveitamento dos valores recolhidos e não utilizados para extinguir débitos declarados em GFIP, os quais foram indicados com sinal negativo na coluna 5 da planilha inserida no item 3.4 do Relatório Fiscal Complementar. fl. 358.

Fica a ressalva de que estes recolhimentos devem ser alocados aos valores apurados a título de Terceiros, respeitando-se o período de apuração de cada recolhimento. Caso, em determinado período, o valor recolhido se mostre superior ao lançado no presente auto de infração, o excesso deverá ser tratado pelo próprio contribuinte nos termos da legislação que regulamenta a utilização de valores recolhidos a maior ou indevidamente (restituição ou compensação).

II) EXCESSO DA MULTA PUNITIVA.

Neste tema, a defesa insurge-se contra a qualificação da penalidade de ofício de que trata o § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96.

Afirma que o Agente Fiscal deixou de motivar as razões jurídicas para tal qualificação, não apontando nenhuma conduta relacionada a sonegação, fraude ou conluio praticada pelo sujeito passivo. Que tal motivação apenas foi tratada em relatório fiscal complementar para atender à solicitação da DRJ.

Alega que a simples indicação de uma alíquota incorreta não seria indicativo de dolo a justificar a majoração da penalidade de ofício. Ademais, se alguma multa fosse devida, por se tratar de contribuição social regulamentada pela lei 8.212/91, ela teria de ser constituída na forma de seu art. 89.

Vejamos o que diz a Lei 8.212/91:

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art.

11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Vejamos, ainda, os termos do art. 44 da Lei 9.430/96:

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

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

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Portanto, como se vê, está correto o lançamento de ofício lastreado no inciso I do art. 44 da lei 9.430/96, já que o art. 89 da lei 8.212/91 não empresta seus efeitos às questões tratadas no presente processo, já que estão relacionadas a restituição e compensação de contribuições sociais.

No que se refere à qualificação da penalidade de ofício, também prevista no citado art. 44, mas em seu § 1º, que prevê que o percentual de multa de que trata o inciso I do caput, 75%, será duplicado nos casos previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Por sua vez a Lei 4.502/64 prescreve:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

A regra geral para imputação da penalidade de ofício é aquela prevista no inciso I do art. 44, da lei 9.430/96, restando a qualificação da penalidade medida de exceção que deve ser aplicada nos exatos termos de sua prescrição legal.

Não há dúvidas de que todas as ações previstas nos art. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, para sua caracterização, demanda a evidenciação clara da ação dolosa tendente a impedir ou retardar, ainda que parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador.

Analisando os autos, constata-se que, de fato, a Autoridade lançadora não tratou dos motivos que o levou a qualificar a penalidade de ofício, tanto que este foi um dos quesitos da conversão do julgamento em 1ª Instância em diligência, da qual resultou o Relatório Fiscal complementar de fl. 356 a 360.

Em resposta ao questionamento da DRJ, assim se manifestou a autoridade lançadora:

2.2 A conduta reiterada, durante todo o ano de 2012, do sujeito passivo em declarar nas GFIP's a alíquota para o GILRAT de 1,0% (um por cento), quando o correto seria de 3,0% (três por cento), informar a menor o FAP e ainda deixar de informar ou informar incorretamente o código dos denominados Terceiros, oferecendo à tributação apenas parte das contribuições dos riscos ambientais de trabalho ajustados pelo fator acidentário de prevenção e das contribuições aos Terceiros, enquadram-se na circunstância qualificativa prevista no artigo 71 da Lei nº 4.502/64, motivo pelo qual foi aplicada a multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento).

Assim se manifestou a autoridade recorrida:

De fato, não se pode admitir que a conduta reiteradamente praticada pelo sujeito passivo ao longo de todo o ano de 2012, ao inserir informações inverídicas no SEFIP, e como consequência, reduzir o valor do tributo devido à Seguridade Social, possa ser enquadrada como mero erro de preenchimento a excluir o dolo.

Com todas as vênias, ousou discordar das Autoridades lançadora e julgadora. Não vislumbro no caso em apreço, em que foi avaliado apenas um ano calendário, que a tal reiteração pudesse ser indicativo de que havia, por parte do contribuinte, um direcionamento de seus atos para, de forma consciente e intencional, impedir ou retardar, ainda que parcialmente, a ocorrência ou o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador.

A penalidade de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), prevista no inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, incide *sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata*. Assim, o que se tem é que, no caso ora sob apreço, houve uma declaração inexata, passível de aplicação da penalidade de ofício no percentual de 75%.

Conforme se verifica no art. 72 da IN RFB 971/09, *verificado erro no autoenquadramento, a RFB adotará as medidas necessárias à sua correção e, se for o caso,*

constituirá o crédito tributário decorrente. Não obstante, não há justificativa para que o enquadramento equivocado, por si só, justifique a qualificação da penalidade, sendo necessário que a fiscalização demonstre um vínculo efetivo e doloso da conduta do sujeito passivo.

A interpretação dada à legislação pelas Autoridades lançadora e julgadora importaria a conclusão de que em todos os casos em que o contribuinte, por mais de dois períodos de apuração consecutivos, cometesse alguma infração à legislação tributária, da qual resultasse aplicação de penalidade de ofício, este deveria ser punido com a penalidade qualificada, já que teria cometido a mesma conduta "reiterada" a justificá-la. Contudo, se assim fosse, converteríamos a exceção à condição de regra e a regra, à condição de exceção, já que os casos punidos com a penalidade de 75% seriam residuais, basicamente para as infrações cometidas em um único período de apuração.

Assim, não tendo sido demonstrado o dolo na conduta do contribuinte, dou parcial provimento ao recurso voluntário para afastar a qualificação da penalidade de ofício, reduzindo-a ao patamar de 75%.

Conclusão

Por tudo que consta nos autos, bem assim nas razões e fundamentos legais que integram o presente, rejeito as preliminares arguidas e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso voluntário para (i) determinar o aproveitamento dos valores recolhidos e não utilizados para extinguir débitos declarados em GFIP, os quais foram indicados com sinal negativo na coluna 5 da planilha inserida no item 3.4 do Relatório Fiscal Complementar. fl. 358; (ii) afastar a qualificação da penalidade de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo