



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

Processo n° 13864.000199/2009-02
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-002.766 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de novembro de 2012
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS
Recorrente DIMENSÃO SERVIÇOS E COMÉRCIO LIDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/04/2004 a 31/12/2004

PROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO PARA EXIGÊNCIA DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. EXIGIBILIDADE DA CONDUTA DE DECLARAR AS CONTRIBUIÇÕES NA GFIP.

Julgado procedente o lançamento para exigência da obrigação principal deve-se ter o mesmo resultado no julgamento do processo relativo multa por falta de declaração dos fatos geradores correspondentes na GFIP.

ALTERAÇÃO DA LEGISLAÇÃO. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO DA NORMA SUPERVENIENTE.

Tendo havido alteração na legislação que instituiu sistemática de cálculo da penalidade por descumprimento de obrigação acessória, deve-se aplicar a norma superveniente aos processos pendentes de julgamento, se mais benéfica ao sujeito passivo.

MULTA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO E OCORRÊNCIA DE DECLARAÇÃO INCORRETA OU OMISSA EM RELAÇÃO A FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES. DISPOSITIVO APLICÁVEL.

Havendo lançamento de ofício e ocorrendo simultaneamente declaração de fatos geradores na GFIP com erros ou omissões, a multa é única e aplicada com esteio no art. 35-A da Lei n. 8.212/1991.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2004 a 31/12/2004

OMISSÃO NA APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS SOLICITADOS PELO FISCO. POSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES MEDIANTE ARBITRAMENTO.

Ao deixar de apresentar os documentos e esclarecimentos solicitados durante a ação fiscal, a empresa abre ao fisco a possibilidade de arbitrar o tributo devido.

FALTA DE EXIBIÇÃO DE DOCUMENTOS. IMPOSSIBILIDADE DO FISCO INDIVIDUALIZAR OS SEGURADOS. LANÇAMENTO PELO VALOR GLOBAL DAS REMUNERAÇÕES.

Não tendo o Fisco, por inércia do sujeito passivo, a possibilidade de individualizar os segurados, é cabível a apuração pelo valor global da remuneração.

NÃO EXIBIÇÃO DE DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS DE PAGAMENTOS A SEGURADOS, OBTIDOS PELO FISCO MEDIANTE VERIFICAÇÃO CONTÁBIL. ARBITRAMENTO. CONTRADIÇÃO COM NORMAS DO IRPJ. INEXISTÊNCIA.

Não afeta o lançamento de contribuições sociais o fato de terem sido consideradas como salário-de-contribuição despesas com remuneração que possam vir a ser glosadas em fiscalização do IRPJ.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso de modo que se aplique a multa mais benéfica ao contribuinte, a qual terá como limite o valor calculado nos termos do art. 44, I, da Lei n.º 9.430/1996 (75% do tributo a recolher), deduzidas as multas aplicadas sobre contribuições presentes nas NLFD n.º 37.057.394-3 e n.º 37.057.395-1. Vencidos os conselheiros Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Igor Araújo Soares e Marcelo Freitas de Souza Costa, que votaram por recalcular a multa nos termos do artigo 32-A, inciso I, da Lei nº 8.212/1991.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Kleber Ferreira de Araújo - Relator

Participaram do presente julgamento o(a)s Conselheiro(a)s Elias Sampaio Freire, Kleber Ferreira de Araújo, Igor Araújo Soares, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

Trata-se do Auto de Infração – AI n.º 37.226.206-6, lavrado contra o sujeito passivo acima para exigência de multa por descumprimento da obrigação acessória de declarar a totalidade dos fatos geradores de contribuições previdenciárias na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP.

Deixaram de ser declaradas as contribuições previdenciárias exigidas nos AI n.º 37.057.394-3 e n.º 37.057.395-1.

De acordo com o relatório fiscal, os valores tomados como salário-de-contribuição foram extraídos da conta contábil “51215-6 – DESP VIAGENS E REFEIÇÕES”. Afirma-se que a autuada foi intimada a esclarecer a origem dos registros, tendo informado que se tratavam de pagamentos de despesas de viagens de sócios e diretores da empresa, bem como reembolso de despesas de caráter comercial, todavia, não apresentou os comprovantes dos referidos desembolsos.

Assevera a Auditoria que, mediante análise da Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, “ficha 04-A – Custo dos Bens de Serviços Vendidos – PJ em Geral”, verificou que as referidas quantias tratavam-se de despesas com empregados (junta demonstrativos).

Concluiu o Fisco, que não tendo a empresa apresentado os comprovantes de despesas, tampouco os seus beneficiários, deveriam as quantias envolvidas serem tratadas como diárias de viagem excedentes a 50% da remuneração dos segurados e, portanto, integrantes do salário-de-contribuição.

Cientificada do lançamento em 24/04/2009, a empresa ofertou impugnação, na qual, alegou que o Fisco, ao utilizar-se de presunção para fazer incidir contribuições sobre parcelas insuscetíveis de tributação, feriu o princípio da legalidade.

Afirma que a existência de despesas não comprovadas pode dar origem à glosa das mesmas, com lançamento de IRPJ e CSLL, jamais a incidência de contribuições previdenciárias.

Sustenta que se a Autoridade Fiscal não conseguir nominar os segurados que receberam a suposta remuneração, é porque não houve tais pagamentos.

A autuada assevera que o fisco não conseguiu demonstrar a ocorrência do fato gerador e estabeleceu uma inadmissível inversão do ônus da prova.

A resposta à intimação, remetida em 24/03/2009, afirma, expressamente consigna que as despesas em tela foram para fazer face a viagens de sócios da empresa, o que foi ignorado.

Mesmo que se admita a presunção ilegalmente construída pelo Fisco, sustenta que não haverá de incidir contribuições sobre as supostas diárias de viagem, uma vez que não

restou comprovado que as mesmas ultrapassaram o patamar de 50% da remuneração dos segurados.

Advoga não ser possível tomar as despesas como base de cálculo de contribuições, uma vez que não se tem como individualizar os segurados e, por conseguinte, prestar as informações na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP.

Não prosperando os lançamentos da obrigação principal, devem também ser canceladas as multas por descumprimento de obrigação acessória, posto que todos os AI lavrados na ação fiscal guardam conexão.

Afirma ainda que agiu com boa-fé, tendo atendido a todas as solicitações do fisco.

Posteriormente, a empresa atravessou petição requerendo, em complemento à sua impugnação, que a multa decorrente da falta de informação de fatos geradores em GFIP seja calculada conforme o art. 32-A da Lei n.º 8.212/1991, introduzido pela MP n.º 449/2008.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento -DRJ em Campinas (SP) julgou improcedente a impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário (ver fls. 176/182 do processo n.º 13864.000195/2009-16).

Entendeu o órgão de primeira instância ser cabível a presunção da ocorrência do fato gerador, uma vez que a empresa não comprovou a causa dos pagamentos, que foram efetuados a empregados e não a sócios, conforme verificação na DIRPJ.

O Relator assinalou que, tendo sido julgadas procedentes os AI relativos à exigência da obrigação principal, a empresa teria a obrigação de declarar os fatos geradores na GFIP.

A DRJ asseverou que o fato de não ter havido a individualização dos segurados que receberam as parcelas em questão decorreu da falta de colaboração da empresa, não podendo o Fisco ficar, por essa razão, impedido de efetuar o lançamento.

Afirma ainda a decisão *a quo* que não existe incompatibilidade em se glosar as despesas não comprovadas para fins de apuração do IRPJ e arbitrar os valores das contribuições previdenciárias, quando o sujeito passivo não apresenta a documentação relacionada ao pagamento de remunerações aos segurados.

Por fim, asseverou a DRJ que a multa mais benéfica ao sujeito passivo deve ser verificada quando do pagamento, parcelamento ou inscrição do crédito em dívida ativa, conforme preconiza o artigo 2º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009.

Inconformada a empresa interpôs recurso voluntário, no qual repete as alegações da defesa e pede:

- a) julgamento conjunto de todos os AI lavrados na mesma ação fiscal;
- b) declaração de improcedência dos lançamentos;
- c) o recálculo da multa para o AI relacionado à omissão de fatos geradores na GFIP para que seja aplicado o art. 32-A da Lei n.º 8.212/1991.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Relator

Admissibilidade

O recurso merece conhecimento, posto que preenche os requisitos de tempestividade e legitimidade.

Reunião de processos para julgamento conjunto

Estão sendo julgados nessa sessão de julgamento todos os outros processos lavrados na ação fiscal que deu ensejo ao presente lançamento, quais sejam:

- a) AI n.º 13864.000195/2009-16 – exigência das contribuições patronais para a Seguridade Social;
- b) AI n.º 13864.000196/2009-61 – exigência de contribuições dos segurados;
- c) AI n.º 13864.000197/2009-13 – exigência de contribuições destinados a outras entidades e fundos;
- d) AI n.º 13864.000198/2009-50 – aplicação de multa por descumprimento da obrigação de prestar esclarecimentos solicitados pelo Fisco.

Conexão entre processos

Há poucos instantes julgamos os processos mencionados nas alíneas “a” e “b” acima, que tratam de exigências da obrigação principal (contribuições da empresa e dos segurados), relativas aos fatos geradores que deixaram de ser declarados na GFIP.

Tendo-se em conta que as contribuições foram julgadas devidas, decorrência lógica é que a empresa teria a obrigação de declarar esse fatos geradores na GFIP, portanto, é de se concluir que ocorreu a infração apontada pela Auditoria.

Arbitramento

A principal alegação da empresa diz respeito a ilegal presunção da ocorrência do fato gerador. Para apreciação de questão, cabe inicialmente um breve resumo dos fatos transcorridos durante a ação fiscal.

O Fisco, ao se deparar com lançamentos contábeis agrupados em uma conta que poderia vir a revelar a ocorrência de fatos geradores de contribuições, solicitou da empresa esclarecimentos sobre a origem das despesas abrigadas sob o título “51215-6 – DESP VIAGENS E REFEIÇÕES”.

A autuada apresentou, fls. 58, a informação de que os desembolsos eram relacionados a despesas de viagens dos sócios e reembolsos de caráter comercial. Todavia, a

Fiscalização, confrontando a contabilidade com a DIRPJ verificou que efetivamente se tratavam os pagamentos de repasses efetuados a empregados (ver demonstrativo de fl. 22).

Ressalte-se que o sujeito passivo em nenhum momento questionou essa evidência, tampouco apontou qualquer incorreção nas informações que autorizaram as conclusões da Autoridade Fiscal.

Diante da constatação de que os pagamentos em tela foram direcionados a empregados, o Fisco requereu novamente os documentos comprobatórios das despesas, todavia, a empresa não trouxe qualquer elemento acerca do solicitado. Essa conduta, inclusive ensejou a imposição de multa.

Observa-se ainda que nem na defesa, tampouco no recurso, foram acostados quaisquer elementos que pudessem vir em socorro das alegações da empresa.

Percebe-se assim que a falta de colaboração da empresa em apresentar os elementos necessários a reconstituição dos fatos geradores, obrigou o Fisco, posto que esse não dispunha de outros meios, a considerar como remuneração todos os valores constantes na “51215-6 – DESP VIAGENS E REFEIÇÕES”

Tal procedimento é autorizado pela Lei n.º 8.212/1991, que no § 3.º do seu art. 33, prescreve:

Art. 33 (...)

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Essa é a norma que garante ao Fisco a possibilidade de apurar as contribuições nos casos em que a empresa abandona o dever de colaboração e se posiciona de forma a impossibilitar a pesquisa de fatos que poderiam dar ensejo à exigência do tributo.

Nesse ponto já podemos dizer que não se vislumbra no caso a presunção de fato gerador, posto que houve a prestação de serviço e pagamento aos empregados, os quais foram considerados remuneração pelo fato da empresa não ter apresentado os elementos que poderiam demonstrar que os desembolsos não estavam no campo de incidência das contribuições.

Essa mesma situação ocorre quando o Fisco localiza na contabilidade pagamentos com indício de corresponderem a remuneração e a empresa, intimada, não apresenta papéis e esclarecimentos. Nesse casos, a jurisprudência do CARF tem se posicionado pela possibilidade do Fisco lançar as contribuições que entender devidas. Como se pode ver dos julgados abaixo transcritos:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Ementa: AFERIÇÃO INDIRETA Em caso de recusa ou sonegação de qualquer informação ou documentação regulamente requerida ou a sua apresentação deficiente, a fiscalização deverá inscrever de ofício a importância que reputar devida, cabendo à empresa ou contribuinte o ônus da prova em contrário. CESSÃO DE DIREITOS AUTORAIS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES. A importância paga, devida ou

creditada aos segurados contribuintes individuais, sem comprovação de que se subsume a direitos autorais, integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, para todos os fins e efeitos, nos termos do artigo 28, III, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99 Recurso Voluntário Negado.

(Acórdão 2302-002.058; 2.ª Turma Ordinária da 3.ª Câmara da 2.ª Seção do CARF; Rel Conselheira Liege Lacroix Thomasi; data da decisão 18/09/2012)

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Ementa: PREVIDENCIÁRIO. DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA Não se configura cerceamento do direito de defesa se o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação se encontraram plenamente assegurados e praticados. AFERIÇÃO INDIRETA A fiscalização previdenciária tem suporte legal para apurar as importâncias devidas por meio de arbitramento quando houver recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, constituindo-se em presunção legal relativa, cumprindo ao contribuinte o ônus da prova em contrário. DA COMPETÊNCIA PARA FISCALIZAR as Súmulas nº 6 e 27 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF pacificaram a questão na forma respectivamente transcrita: “ É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte.” e “ É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.” DA ALEGAÇÃO DE DECADÊNCIA Em se tratando de lançamento de crédito apurado em decorrência de fraude, há que se aplicar a exceção prevista no § 4º do artigo 150 do Código Tributário NACIONAL - CNT, contandose, assim, o prazo decadencial a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído, conforme artigo 173, I, também do Código Tributário Nacional. MULTA DE MORA As contribuições sociais, pagas com atraso, ficam sujeitas à multa de mora prevista artigos 35, I, II, III da Lei 8.212/91. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais e 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, na forma da redação dada pela Lei no 11.941, de 2009, 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. MULTA MAIS BENÉFICA. Considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, cabe aplicar o artigo 35-A, se mais benéfico ao contribuinte, na forma da Lei 11.941/2009 que revogou o art. 35 da Lei 8.212/1991 e lhe conferiu nova redação. Recurso Voluntário Provido em Parte. (grifos nossos)

(Acórdão 2403-001.308; 3.^a Turma Ordinária da 4.^a Câmara da 2.^a Seção do CARF; Rel Conselheiro Ivacir Júlio de Souza; data da decisão 17/05/2012)

Nesse mesmo sentido tem se inclinado a jurisprudência dos tribunais pátrios, como se pode evidenciar do julgado colhido do repertório da 2.^a Turma do Tribunal Regional Federal da 5.^a Região, cuja relatoria coube ao Desembargador Francisco Wildo:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS INCIDENTES SOBRE MÃO DE OBRA DA CONSTRUÇÃO CIVIL. PRELIMINARES DE AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO DA SENTENÇA E CERCEAMENTO DE DEFESA, REJEIÇÃO, DECADÊNCIA. INEXISTÊNCIA. LANÇAMENTO POR AFERIÇÃO INDIRETA. ART. 33, PARÁGRAFOS 3º E 4º DA LEI Nº 8.212/91. APLICAÇÃO. BENEFÍCIO DA JUSTIÇA GRATUITA. DESCABIMENTO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS REDUÇÃO.1.- Ainda que a sentença tenha sido omissa quanto ao pedido de gratuidade judiciária, não se mostra pertinente a sua anulação, por ofensa ao disposto no art. 93, IX da CF/88, uma vez que a questão foi devolvida ao Tribunal, incidindo a previsão do art. 515, parágrafo 1º do CPC.2.- A não observância da regra contida no art. 431-A, do CPC, de dar ciência às partes a respeito do local e data de realização da perícia, não importa, necessariamente, na nulidade desta, tendo em vista que a declaração de nulidade dos atos processuais depende da demonstração da existência de prejuízo à parte interessada. Precedentes do eg. STJ.3.- In casu, o apelante não apontou o prejuízo decorrente do não atendimento da formalidade prevista no art. 431-A do CPC, restando evidenciado, ademais, que o laudo pericial não pode ser utilizado como meio de prova, tendo em vista a demolição das edificações e benfeitorias existentes no imóvel, circunstância não refutada pelo embargante.4.- Conforme precedente desta Turma, a contribuição previdenciária sobre construção civil tem como fato gerador a construção, demolição, reforma ou ampliação de edificação (AC 394214, Rel. Des. Fed. Paulo Gadelha, DJe 02/06/2010). De acordo com os elementos trazidos aos autos, e não devidamente elididos, a obra foi concluída em dezembro de 2002, enquanto a constituição do débito ocorreu em fevereiro de abril de 2006, quando houve a notificação do executado por edital, restando afastada a alegada decadência.5.- Não tendo a empresa apresentado à fiscalização do INSS os documentos referentes à construção do empreendimento imobiliário de sua propriedade, que pudessem servir como base para o cálculo de aferição do Aviso para Regularização de Obra - ARO, cabível a aferição indireta a que se referem o parágrafos 3º e 4º do art. 33 da Lei nº 8.212/91, levando-se em consideração a área construída e o custo da obra, para apuração das contribuições devidas.6.- A aferição indireta de débitos previdenciários, dada a sua presunção relativa de veracidade, tal como dispõe o parágrafo 6º do artigo 33 da Lei nº 8.212/91, admite produção de prova em contrário a cargo do devedor, o que não restou evidenciado no caso em comento.7.- Segundo o entendimento consolidado do eg. STJ é ônus da pessoa jurídica comprovar os requisitos para a obtenção do benefício da assistência judiciária gratuita, mostrando-se irrelevante a

finalidade lucrativa ou não da entidade requerente (EREsp nº 603.137/MG), ônus do qual não se desincumbiu o apelante.8.- A r. sentença, embora tenha invocado o disposto no art. 20, parágrafos 3º e 4º do CPC, arbitrou os honorários advocatícios no montante de 10% (dez por cento) sobre o valor da causa - esta correspondente a 574.531,00 (quinhentos e setenta e quatro mil, quinhentos e trinta e um reais -, verba que deve ser reduzida para R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais), sob pena de afronta ao referido texto legal e em consonância com o reiterado entendimento desta Turma.9.- Apelação provida em parte.(grifos nossos)

(Apelação Cível - AC493688/RN, data da decisão 05/04/2011)

Nesse *decisum* o Relator é preciso quando trata da possibilidade de arbitramento das contribuições nas situações em que o sujeito passivo não apresenta a documentação requerida pelo Fisco. Veja que o Magistrado entende possível a edificação de presunção, que somente é demolida mediante prova em contrário do sujeito passivo. Eis as suas palavras:

A partir de tais elementos, a conclusão dos fiscais do INSS goza da presunção de veracidade, somente afastada por prova inequívoca por parte de quem a impugna, entendimento que se encontra reforçado com a parte final da norma do art. 33, § 6º da Lei nº 8.212/91, acima transcrito, quando refere que, em tais hipóteses as contribuições:serão apuradas, por aferição indireta, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa co-responsável o ônus da prova em contrário. (dei ressaltos).

Não se vislumbra, nos autos, a prova em contrário do embargante, ora apelante. Limita-se a formular meras alegações, sendo certo que, no processo, impera o princípio, resumido no brocardo latino: alegare nihil et non probare paria sunt.

Observe-se que a Auditora teve o cuidado de lançar no anexo Fundamentos Legais do Débito a fundamentação que autoriza o arbitramento das contribuições, o já citado § 3.º do art. 33 da Lei n.º 8.212/1991.

Assim, tendo-se em conta que a empresa nem durante a ação fiscal, nem na impugnação, tampouco no recurso apresentou qualquer documento que viesse a demonstrar que as verbas tomadas como salário-de-contribuição não estariam no campo de incidência das contribuições, deve prevalecer o entendimento do Fisco, chancelado pela decisão recorrida.

Essa evidente falta de colaboração da empresa em apresentar os documentos solicitados pelo Fisco, afasta o argumento recursal de que a empresa teria agido de boa-fé, franqueando todos os elementos requeridos durante a auditoria fiscal.

A incidência de contribuições sobre diárias

Sustenta a empresa que, mesmo que se admita a presunção de que os pagamentos das despesas constantes na conta “51215-6 – DESP VIAGENS E REFEIÇÕES” teriam sido direcionada a empregados, não se sustenta o lançamento, posto que o fisco não

demonstrou que os valores pagos suplantariam 50% da remuneração dos segurados, conforme preconiza a alínea “h”, do § 9.º do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991.

Para afastar essa alegação vamos nos valer do mesmo raciocínio utilizado no item anterior. Diante de uma conta representativa de despesas de viagem, que o Fisco demonstrou terem sido destinadas a empregados, foram solicitados os comprovantes dos pagamentos, os quais a empresa sonegou.

Ao adotar essa conduta, o sujeito passivo abriu à Auditoria a possibilidade de inscrever de ofício a importância devida, posto que a falta desses comprovantes representa barreira intransponível para que o fisco reconstitua os fatos geradores.

Diante desse obstáculo, viu-se o Fisco obrigado a lançar mão do procedimento excepcional de apuração das contribuições por arbitramento, não tendo, repito, a empresa trazido até o momento qualquer elemento que pudesse afastar a presunção relativa de ocorrência da hipótese de incidência tributária.

Também pela falta de colaboração do sujeito passivo, o Fisco não teve os meios para individualizar os segurados que foram beneficiados com os pagamentos das diárias. Assim, não merece acolhida a alegação de improcedência do lançamento pela falta de discriminação individualizada dos pagamentos, posto que, se a empresa sonegou as informações requeridas pela Auditoria, não pode querer se beneficiar da própria torpeza.

A suposta incoerência entre o procedimento adotado e as normas do IRPJ

Suscita a empresa a existência de choque entre a norma que autoriza a tributação previdenciária sobre as despesas não comprovadas e a regra que determina, para fins de apuração do IRPJ, a glosa de despesas que não tenham a devida comprovação.

Essa contradição é apenas aparente, posto que tendo o Fisco considerado as despesas não comprovadas como base de incidência de contribuição previdenciária, em havendo auditoria para apuração do Imposto de Renda que glose as referidas deduções, pode a empresa suscitar a improcedência das glosas, posto que tais valores foram tomados para apuração de contribuições.

Veja-se que, mesmo após a criação da Receita Federal do Brasil, permanece vigente a norma que autoriza o arbitramento das contribuições quando a empresa deixa de apresentar os elementos requeridos pela Fiscalização. Nesse sentido, descabe a pretensão da recorrente de afastar a aplicação do § 3.º do art. 33 da Lei n.º 8.212/1991.

Aplicação da multa

Com o advento da Medida Provisória MP n. 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009, houve profunda alteração no cálculo das multas decorrentes de descumprimento das obrigações acessórias relacionadas à GFIP.

Na sistemática anterior, a infração de omitir fatos geradores em GFIP era punida com a multa correspondente a cem por cento da contribuição não declarada, ficando a penalidade limitada a um teto calculado em função do número de segurados da empresa.

Quanto havia lançamento da obrigação principal relativo aos fatos geradores não declarados, o sujeito passivo ficava também sujeito à aplicação da multa de mora nos créditos lançados, num percentual do valor principal que variava de acordo com a fase

processual do lançamento, ou seja, quanto mais cedo o contribuinte quitava o débito, menor era a multa imposta.

Com a nova legislação, há duas sistemáticas de aplicação da multa. Inexistindo o lançamento das contribuições, aplica-se apenas a multa de ofício prevista no art. 32-A da Lei n. 8.212/1991, que é calculada a partir de um valor fixo para cada grupo de 10 informações incorretas ou omitidas, nos seguintes termos:

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

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

(...)

Todavia pelo art. 35-A da mesma Lei, também introduzido pela Lei n. 11.941/2009, ocorrendo o lançamento da obrigação principal, a penalidade decorrente do erro ou omissão na GFIP fica incluída na multa de mora constante no crédito constituído. Deixa, assim, de haver cumulação de multa punitiva e multa moratória, condensando-se ambas em valor único. Vejam o diz o dispositivo:

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

É que o art. 44, I, da Lei n. 9.430/1996¹ prevê que, havendo declaração inexata ou omissa de tributo, acompanhado da falta de recolhimento do mesmo, deve-se aplicar a multa ali especificada. Como já exposto, nessas situações, a multa agora é uma para ambas as infrações, descumprimento das obrigações principal e acessória.

Diante das considerações acima expostas, não há como se aplicar na situação em tela o art. 32-A da Lei n. 8.212/1991, como requer o sujeito passivo, posto que houve na espécie lançamento das contribuições correlatas. A situação sob enfoque pede a aplicação do art. 35-A da mesma Lei, o qual pode ou não ser mais benéfico ao contribuinte.

Nesse sentido, deve o órgão responsável pelo cumprimento da decisão recalcular o valor da penalidade, posto que o critério atual pode ser mais favorável ao contribuinte, de forma a prestigiar o comando contido no art. 106, II, “c”, do CTN².

¹ 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;

(...)

² Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

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

Deve-se, então, verificar, **competência a competência**, se a multa calculada nos termos do art. 44, I, da Lei n.º 9.430/1996 (75% da contribuição não declarada), deduzidas as multas aplicadas nas NFLD correlatas, resulta em valor mais benéfico ao contribuinte.

Conclusão

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso de modo que se aplique a multa mais benéfica ao contribuinte, a qual terá como limite o valor calculado nos termos do art. 44, I, da Lei n.º 9.430/1996 (75% do tributo a recolher), deduzidas as multas aplicadas sobre contribuições presentes nas NLF n.º 37.057.394-3 e n.º 37.057.395-1.

Kleber Ferreira de Araújo