MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 14098.000190/2009-84

Processo nº	14098.000190/2009-84
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**2202-008.666 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	3 de setembro de 2021
Recorrente	COOVMAT COOPERATIVA VIGILANTES EST M T L
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/07/2004 a 31/12/2006

COOPERATIVAS. EQUIPARAÇÃO ÀS EMPRESAS EM GERAL. CONTRIBUIÇÃO PARA TERCEIROS INCIDENTES SOBRE REMUNERAÇÃO PAGA AOS SEGURADOS EMPREGADOS.

Nos termos da Lei nº 8.212, de 1991, as cooperativas são equiparadas às empresas em geral em relação aos segurados empregados que lhes prestam serviços, e dessa forma devem recolher e informar em GFIP as contribuições sociais devidas por lei a outras entidades e fundos, incidentes sobre as remunerações paga aos segurados empregados.

SALÁRIO INDIRETO. ALIMENTAÇÃO. COMBUSTÍVEL. MANUTENÇÃO DE VEÍCULO. DESPESAS DIRETAS COM CONTRATOS.

É devida a contribuição a cargo da cooperativa devida por lei a outras entidades e fundos, quando a Autoridade Lançadora verifica nos lançamentos contábeis registros de salários indiretos pagos aos empregados, os quais a sociedade não comprova por documentos hábeis as reais despesas registradas.

MULTA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Deve ser recalculada a multa conforme redação do art. 35 da Lei 8.212, de 1991, conferida pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, por caracterizar-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

É valido o Auto de Infração que contém os elementos necessários para esclarecer acerca da obrigação tributária, descrevendo os documentos que deram suporte para a apuração do crédito, os fatos geradores das contribuições lançadas e as bases de cálculo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso para determinar o recálculo da multa, conforme redação do art. 35 da Lei

8.212/91, conferida pela Lei 11.941/09, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória. Votou pelas conclusões o conselheiro Mário Hermes Soares Campos.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos, Martin da Silva Gesto, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sonia de Queiroz Accioly, Samis Antonio de Queiroz e Ronnie Soares Anderson (Presidente). Ausente o conselheiro Leonan Rocha de Medeiros, substituído pelo conselheiro Thiago Duca Amoni.

Relatório

Trata-se de recurso interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande (DRJ/CGE), que julgou procedente lançamento relativo a contribuições sociais devidas pela empresa a terceiros (SAL EDUCAÇÃO, INCRA, SESC, SENAC, SEBRAE), incidentes sobre as remunerações pagas a segurados empregados que lhe prestaram serviços no período de julho/2004 a dezembro/2006.

O Relatório Fiscal está às fls. 170 e seguintes. Conforme relatou a DRJ, a contribuinte impugnou o lançamento sob alegações resumidas nos seguintes Capítulos (fls. 367 e seguintes):

> *DA REALIDADE FÁTICA. DA VERDADE REAL DO PROCESSO TRIBUTÁRIO. DO ONUS DA PROVA.*
>
> *- O lançamento contém inúmeras irregularidades e incongruências administrativas que mitigam os direitos da postulante;*
>
> *- O procedimento fiscal deveria ser pautado na busca da verdade real, flexibilizando e ampliando os limites temporais e circunstâncias para produção probatória;*
>
> *- A Administração tem o dever de tipificar a infração tributária;*
>
> *Do AUTO DE INFRAÇÃO.*
>
> *- O lançamento não está claro e objetivo;*
>
> *- O critério adotado pela Auditoria foi subjetivo;*
>
> *- Requer a anulação do lançamento, pois fere o artigo 10, do Decreto n° 70.235/72, violando os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório.*
>
> *DA COOPERATIVA DE TRABALHO.*
>
> *- A impugnante é imposta a ter duas naturezas jurídicas, por estar impossibilitada de prestar serviços a terceiros como cooperativa, por imposição legal;*
>
> *- Em razão de impedimentos, como cooperativa, de prestar serviços a órgãos públicos, tem efetuado contratação de vigilantes empregados;*

Documento nato-digital

- A força de trabalho é composta de empregados com vínculo empregatício e de associados vigilantes, fato este desmerecido pela Auditoria, logo os atos mercantis da impugnante não estão consubstanciados somente com a utilização de empregados;

- Os relatórios fiscais e os anexos do lançamento não devem ser considerados, pois não individualizaram os cooperados/associados diretores e cooperados/associados vigilantes;

DOS PARCELAMENTOS ADMINISTRATIVOS.

- Efetuou o parcelamento de débito no período de O3/2003 a 12/2005;

- Fez pedido de compensação dos valores retidos das notas fiscais pelas tomadoras de serviço no percentual de 11%, para regularizar a situação junto ao INSS para a competência do ano de 2006;

- Não resta dúvida que o lançamento está viciado por irregularidades contábeis, em face de que considerou como infração sujeita a multa os débitos tributários homologados nos aludidos parcelamento administrativo e usurpou a jurisdição do juiz da 7ª vara de federal de Cuiabá - MT, na qual determinou a compensação dos créditos e dos débitos da impugnante.

DA CONCLUSÃO

- Por todo exposto, impugnando expressamente toda a fundamentação legal e fática do Auto de Infração - Relatório Fiscal – Item 1; 2; 3; 4; 4.1; 4.2; 4.3;4.4; 5; 6; 6.1; 6.2; 6.3; 7; 8; 9; 10; 11; 12; 13; 14;

- Requer preliminarmente a ineficácia do Auto de Infração, quanto a liberação da multa arbitrada ou sobrestamento desta;

- Seja determinada perícia oficial da Receita Federal do Brasil para: detectar as compensações dos créditos, dos parcelamentos e detectar os atos cooperativos.

- Requer a revogação, anulação e insubsistência do lançamento.

A DRJ/CGE, por unanimidade de voto, julgou a impugnação improcedente. A decisão restou assim ementada:

DA CONTRIBUIÇÃO PARA TERCEIROS SOBRE REMUNERAÇÃO AOS SEGURADOS EMPREGADOS NÃO DECLARADOS NA GFIP.

A contribuição para Terceiros (Salário de Educação, INCRA, SESC, SENAC, SEBRAE) da sociedade simples é exigível sobre as remunerações de segurados empregados lançados na contabilidade e não incluídas na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações a Previdência Social - GFIP.

SALÁRIO INDIRETO - COMBUSTÍVEL - MANUTENÇÃO DE VEÍCULO - DESPESAS DIRETAS COM CONTRATOS.

É devida a contribuição a cargo da sociedade simples, destinada a seguridade social, quando a Autoridade Lançadora verifica nos lançamentos contábeis registros de salários indiretos e que a sociedade não comprova por documentos hábeis as reais despesas.

SALÁRIO IN NATURA. ALIMENTAÇÃO. SOCIEDADE SIMPLES NÃO INSCRITA NO PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

Integram o salário de contribuição as parcelas pagas a título de alimentação, em desacordo com o PAT - Programa de Alimentação do Trabalhador, Lei n° 6.321/76.

MULTA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Documento nato-digital

Sobre o valor de crédito tributário constituído mediante lançamento de ofício é devido multa de 75%, não estando sua aplicação, relativamente à infração apurada, condicionada à existência de dolo, fraude ou simulação.

Recurso Voluntário

Cientificada da decisão de piso em 22/4/2010 (fls. 372), a contribuinte apresentou o presente recurso voluntário em 20/5/2010 (fls. 373 a 385), por meio do qual devolve à apreciação deste Conselho deste Conselho parte das alegações já apresentadas quando da impugnação, insistindo nas seguintes teses:

1 – vício no auto de infração que descreveu os fatos, omitindo, contudo, a verdade real, não comprovando assim os fatos específicos que ensejaram a autuação, pois

1.1 - o Auditor-Fiscal deixou de considerar a condição da empresa autuada, que emprega vigilantes, mas possui no seu quadro vigilantes cooperados;

1.2 – ao tempo da fiscalização a empresa já havia informado à Receita Federal seus débitos, promovendo a denúncia espontânea, reconhecendo, pois, sua dívida e requerendo o parcelamento do montante, o que foi deferido;

1.3 – as bases de cálculos para empregados e cooperados são completamente diferentes, o que não foi considerado no relatório fiscal; as alíquotas aplicadas aos diferentes tipos de segurados não são as mesmas, logo os valores recolhidos e descritos na contabilidade da recorrida são diferentes; a condição de cooperativa não pode ser suprimida.

1.4 – a decisão recorrida não considerou os argumentos acima, de forma que ofendeu ao princípio da ampla defesa e do contraditório;

1.5 – o ônus da prova é daquele que alega;

2 - os relatórios fiscais e os anexos do lançamento não devem ser considerados, pois não individualizaram os cooperados/associados diretores e cooperados/associados vigilantes; nesse aspecto a decisão recorrida entendeu não prosperar a alegação uma vez que a contribuinte possui os documentos que deram origem aos fatos geradores e por isso é capaz de identificar e individualizar os segurados obrigatórios que não foram incluídos na GFIP; entretanto não se trata de domínio de documentos, mas de certeza da infração a ser lançada no respectivo auto; não há nos autos a certeza do que fora descrito; cabe a Administração apontar minuciosamente tais irregularidades, o que não o fez, devendo o lançamento ser anulado;

3 – quanto a multa, entende, em resumo, que não há que se falar ou considerar a multa mais benigna, se o auto de infração não é válido.

4 – alega que também foi desconsiderada a denúncia espontânea efetuada por meio do parcelamento, uma vez que, mesmo que a decisão recorrida tenha admitido que os parcelamentos tenham sido deduzidos, não há qualquer comprovação, de forma que é necessária a realização de perícia contábil, postulando novamente pela anulação do auto de infração;

5 – insiste na necessidade de suspensão das multas de mora e de ofício, que somente poderiam se aplicadas e cobradas após o julgamento final do presente recurso.

Em suma, pretende seja o lançamento declarado nulo em observância aos princípios da legalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório e verdade material.

É o relatório.

Documento nato-digital

Voto

Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

O lançamento se refere a contribuições previdenciárias devidas pela empresa a outras entidades e fundos (SAL EDUCAÇÃO, INCRA, SESC, SENAC, SEBRAE), incidentes sobre as remunerações pagas a segurados empregados que prestaram serviços à empresa no período de julho/2004 a dezembro/2006, e foi efetuado por não ter a contribuinte declarado em GFIP, e não recolhido, as contribuições relativas aos seguintes levantamentos:

1 – FPN e FPZ - parcela das remunerações pagas, creditadas ou devidas aos segurados empregados (principalmente vigilantes e administrativos), apurada com base nas Folhas de Pagamento e Termo de Rescisão do Contrato de Trabalho;

2 - AL e ALZ - valores de alimentação pagos pela empresa aos segurados empregados, que se constitui em um salário indireto sob a forma de utilidade, apurados na contabilidade. Considerou-se, para o lançamento, tão somente os valores constantes na contabilidade como despesa da empresa, que foram considerados como base de cálculo das contribuições devidas a terceiros, tendo em vista que o sujeito passivo não possui o cadastramento junto ao Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT); ressalta a fiscalização que por intermédio do Termo de Intimação Fiscal nº 4 o sujeito passivo fora intimado a apresentar, por escrito, relação mensal detalhada dos beneficiários desta despesa com sua identificação, no entanto a intimação não foi atendida.

3 – VIC e VCZ - expressivos valores relativos às despesas com combustível e manutenção de veiculo (média mensal da despesa em tomo de R$ 25.000,00), apurados com base na contabilidade. Referidas despesas foram consideradas como tendo sido efetuadas em favor dos segurados empregados, como contraprestação aos serviços prestados, pois conforme verificado na contabilidade, a recorrente não possuía veículos automotores de sua propriedade e nem mesmo alugados, não se justificando portanto uma outra finalidade que não essa ora atribuída. Tal fato se constitui em fato gerador da contribuição devida a terceiros, pois, se trata de salário indireto, pago pela empresa aos seus empregados. Os valores relativos a este lançamento encontram-se detalhados e discriminados mensalmente, relacionando inclusive o número da folha do Livro Razão e da conta contábil no Relatório de Lançamento; ressalta a fiscalização que o sujeito passivo fora intimado a apresentar esclarecimentos sobre o fato e não se manifestou;

4 – DDC - valores específicos, relativos às despesas contabilizadas como sendo "Despesas Diretos com Contratos", para as quais o contribuinte não apresentou os documentos que serviram de base à sua escrituração e nem esclarecimentos sobre o fato, muito embora tenha sido intimado a fazê-lo, por duas vezes, através dos Termos de Intimação Fiscal nºs 003 e 004. Assim sendo, relativamente à competência objeto deste levantamento, como o objeto mercantil e dos contratos é a prestação de serviço de vigilância e dada a expressividade dos valores, concluiu-se que a empresa não registrou o movimento real da remuneração dos segurados

Documento nato-digital

empregados, sendo tais despesas consideradas como pagamento de salário, conforme preconiza o parágrafo 6° do artigo 33 da Lei 8.212, de 1991;

As alegações da contribuinte não são específicas a nenhuma das rubricas lançadas, mas se limitam a discorrer, em suma, sobre vícios no lançamento que o tornariam nulo por não ter o Auditor-Fiscal considerado que a empresa emprega vigilantes, mas também possui no seu quadro vigilantes cooperados, o que importa em diferença de bases de cálculo e alíquotas, pois seus atos mercantis não estariam consubstanciados somente em utilização de empregados; que já havia promovido a denúncia espontânea, reconhecendo sua dívida e requerendo o seu parcelamento, que foi deferido; que o relatório fiscal não individualizou quais seriam os cooperados/associados diretores e os cooperados/associados vigilantes; por fim, traz alegações sobre a multa aplicada. As alegações de nulidade se confundem com o mérito e com este serão analisadas.

Passo a apreciar as alegações da contribuinte, às quais já foram também devidamente apreciadas pelo julgador de piso, cujos fundamentos constantes dos excertos que cito, acolho e adoto.

Dos Valores Lançados

No Capítulo denominado **DO AUTO DE INFRAÇÃO, DA REALIDADE FÁTICA, DA VERDADE REAL DO PROCESSO TRIBUTÁRIO E DO ÔNUS DA PROVA**, a contribuinte entende que o lançamento não observou o disposto no art. 10, inciso III do Decreto nº 70.235, de 1975, que preconiza que o auto de infração conterá obrigatoriamente a descrição dos fatos, pois o fiscal deixou de considerar a condição da empresa que emprega vigilantes, mas também possui em seu quadro vigilantes cooperados.

Inicialmente, nota-se que o item 1 do Relatório Fiscal (fls. 170) informa que *"Este relatório é integrante do AI - Auto de Infração..."*. Todos os fatos que ensejaram o lançamento estão claramente ali descritos, conforme transcrito nos itens 1 a 4 acima, e os respectivos levantamentos discriminados no Relatório de Lançamentos. Ademais, conforme bem apontado pelo julgador de piso:

> *Em apreciação as argumentações da impugnante, constatam-se que estas são improcedentes, pois o lançamento atende o artigo 10, do Decreto n° 70.235/72.*
>
> *Verifica-se que os fatos geradores estão discriminados de formas objetivas e claras nos RL- RELATÓRIO DE LANÇAMENTOS, fls. 24/39.*
>
> *O Relatório Fiscal de fls. 169/273, especifica que esses fatos geradores são oriundos das folhas de pagamentos e dos lançamentos contábeis, elaborados pela própria impugnante e nas quais foram apresentados para a Auditoria, assim, constata-se que esta alicerçou os lançamentos na realidade fática da verdade real dos documentos da cooperativa.*
>
> *Logo, a impugnante poderia facilmente conferir as bases de cálculos das contribuições previdenciárias lançadas pela Autoridade Lançadora e nas quais estas foram fundamentadas e discriminadas nos relatórios FLD - FUNDAMENTOS LEGAIS DO DÉBITO, fls. 59/61.*
>
> *Em razão disso o Auto de Infração não viola os princípios da ampla defesa e do contraditório, pois a impugnante tem todos os meios para chegar aos fatos geradores, as bases de cálculos e, assim, poderia impugnar especificadamente cada um desses lançamentos, o que não fez.*

No caso concreto, o lançamento se refere a contribuições previdenciárias devidas pela empresa a terceiros e incidiu sobre as remunerações pagas aos segurados empregados não

Documento nato-digital

declarados em GIFP; *ii)* sobre as utilidades pagas, que compõem a remuneração; e *iii)* sobre valores registrados na contabilidade como "Despesas Diretos com Contratos", considerados como como pagamento de salário, nos termos do § 6° do art. 33 da Lei 8.212/91.

A insurgência principal da recorrente é que a fiscalização teria deixado de considerar que ela tem em seu quadro vigilantes que são segurados empregados, mas também cooperados que não são seus empregados.

De fato a Fiscalização caracterizou os contribuintes objeto do lançamento ou como segurados empregados. Dessa forma, todas as contribuições foram lançadas sobre remunerações pagas a empregados que prestaram serviços para a cooperativa.

A Instrução Normativa SRP nº 3, de 2005, vigente à época, assim disciplinava:

> *Art. 137. As contribuições destinadas a outras entidades ou fundos incidem sobre a mesma base de cálculo utilizada para o cálculo das contribuições destinadas à Previdência Social, sendo devidas:*
>
> *I - pela empresa ou equiparado em relação a segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestam serviços;*
>
> *...*
>
> *§ 1º As entidades e fundos para os quais o sujeito passivo deverá contribuir são definidas em função de sua atividade econômica e as respectivas alíquotas são identificadas mediante o enquadramento desta na Tabela de Alíquotas por Códigos FPAS, prevista no Anexo III.*
>
> *§ 2º O enquadramento na Tabela de Alíquotas por Códigos FPAS, é efetuado pelo sujeito passivo de acordo com cada atividade econômica por ele exercida, ainda que desenvolva mais de uma atividade no mesmo estabelecimento, observados os § § 1º e 2º do art. 581 da CLT.*
>
> ...

Conforme já apontado pelo julgador de piso, com base no art. 15 da Lei nº 8.212, de 1991, a cooperativa é equiparada à empresa perante a legislação para os efeitos da contribuição para os Terceiros, sendo assim contribuinte de tais contribuições; em razão disso, a cooperativa, independentemente de seus atos mercantis, está sujeita as contribuições para os Terceiros sobre os totais das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados.

> *Art.15. Considera-se:*
>
> *I - empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional;*
>
> *...*
>
> *Parágrafo único. Equipara-se a empresa, para os efeitos desta Lei, o contribuinte individual em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras.*

Dos segurados empregados – levantamentos FPN e FPZ

Quanto aos segurados empregados, conforme apontado no Relatório Fiscal (fls. 170 e seguintes)

Documento nato-digital

Importante salientar que muito embora o contribuinte tenha seus atos constitutivos, suas alterações e sua razão social como COOPERATIVA, os seus atos mercantis (prestação de serviço de vigilância) caracterizam-se como prestadora de serviço comum e não cooperativa, uma vez que o serviço prestado se dá com a utilização de empregados reconhecidos como tal pela empresa, desde 06/1997 quando a Fiscalização do Trabalho assim os enquadrou conforme fls. 04 do LIT- Livro de Inspeção do Trabalho n.1. cópia anexa (inclusive o seu auto enquadramento na GFIP é com o FPAS 515).

Ademais, a própria recorrente afirma que (fls. 297)

Precipuamente se faz necessário esclarecer que a Impugnante sempre teve a intenção de constituir uma Cooperativas com todas as suas características e peculiaridades, no entanto enfrenta discussões judiciais para tal, sendo imposta, até decisão judicial final, a prestar serviços ou desenvolver suas atividades com o ente público na forma de empresa privada.
...

a Impugnante para poder participar de licitações pública sem a acusação de estar atentando contra o principio da isonomia administrativa e poder a posteriori efetivar contratos com o Estado tem buscado os preceitos do artigo 91 da Lei 5.764/71 para contratar vários/inúmeros vigilantes/empregados com carteira assinada caracterizando as obrigações fiscais e tributárias advindas do vínculo de emprego.

Os levantamentos FPN e FPZ apurados pela fiscalização correspondem parcela das remunerações pagas, creditadas ou devidas aos segurados empregados (principalmente vigilantes e administrativos), apurada com base nas Folhas de Pagamento e Termo de Rescisão do Contrato de Trabalho, não declarados em GFIP.

Embora a recorrente alegue que *"a força de trabalho da Impugnante é composta de empregados com vínculo de emprego, associados diretores e associados vigilantes, fato totalmente desmerecido pelo Auditor Fiscal ao Autuar indistintamente a empresa*", em relação aos levantamento FPN e FPZ, informa a fiscalização que os valores relativos a este lançamento encontram-se detalhados, individualizados e discriminados mensalmente, no Relatório de Lançamento intitulado: Levantamento "FPN - F PGTO VIGILANTES NÃO DEC GFIP" e "FPZ - F PGTO VIGILANTES NÃO DEC GFIP" (Anexo 1).

O Anexo 1 está às fls. 176 a 195 e na Coluna (A) é discriminado, por competência, os valores constantes na Folha de Pagamento e Rescisão Contratual dos vigilantes e administrativos ali discriminados individualmente, sendo que apenas os valores constantes da Coluna (C), que corresponde aos valores não declarados em GFIP, foram objeto do lançamento fiscal.

Ou seja, os segurados considerados pela fiscalização como tendo vínculo empregatício estão individualizados no citado relatório (anexo 1), obtido a partir da folha de pagamento e em termo de rescisão contratual apresentados pela própria recorrente, que não trouxe aos autos nenhuma comprovação no sentido de que qualquer dos contribuintes ali relacionados não seriam empregados, mas associados cooperados; à míngua de qualquer comprovação, deve ser mantido o lançamento relativo a essa rubrica.

Dos levantamentos AL/ALZ e VIC/VCZ

Apurou ainda a fiscalização, com base na contabilidade da empresa, que foram pagos aos empregados valores a título de alimentação (AL/ALZ - registrados na contabilidade como despesa, apesar de a recorrente não possuir cadastramento junto ao Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT); também valores relativos às despesas com combustível e

Documento nato-digital

manutenção de veículo (VIC/VCZ), que foram consideradas como tendo sido efetuadas em favor dos segurados empregados, como contraprestação aos serviços prestados, pois conforme verificado na contabilidade, a recorrente não possuía veículos automotores de sua propriedade e nem mesmo alugados, não se justificando portanto uma outra finalidade que não essa ora atribuída.

Em relação a tais lançamentos, regista a fiscalização que a recorrente foi intimada, por mais de uma vez, a apresentar esclarecimentos sobre os fatos apurados e não se manifestou, de forma que foram considerados com salários indiretos sob forma de utilidades, nos termos do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, que assim disciplina:

> *Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:*
>
> *I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

Registre-se que em relação ao levantamento AL e ALZ, quando se trata de pagamento de Auxilio-Alimentação *in natura*, existe jurisprudência pacífica no sentido de que tal verba não está sujeita à incidência de Contribuição Previdenciária, esteja, ou não, o empregador inscrito no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT). Entretanto, no caso concreto não há informação de que se trata dessa modalidade de pagamento e o contribuinte nem mesmo traz qualquer alegação nesse sentido. Assim, apesar da ementa do julgado de piso se referir a alimentação *in natura*, não havendo tal informação no lançamento e nem mesmo contestação nesse sentido, deve ser mantido o lançamento.

Do levantamento DDC

Esse levantamento refere-se a valores específicos, relativos às despesas contabilizadas como sendo "Despesas Diretos com Contratos", para as quais a contribuinte, apesar de intimada e reintimada, não apresentou os documentos que serviram de base à sua escrituração e nem esclarecimentos sobre o fato, de forma que, como o objeto mercantil e dos contratos é a prestação de serviço de vigilância, e dada a expressividade dos valores, concluiu a fiscalização que a empresa não registrou o movimento real da remuneração dos segurados empregados, sendo tais despesas consideradas como pagamento de salário, conforme preconiza o parágrafo 6° do artigo 33 da Lei 8.212, de 1991;

> *§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.*

Ressalte-se que dentre os documentos solicitados pela fiscalização encontra-se os "Contratos de prestação de serviços celebrados com terceiros", mas nada foi apresentado, de forma que não houve qualquer comprovação de que os valores registrados na contabilidade eram referentes a atos cooperativos.

Documento nato-digital

Conforme já pontuado pelo julgado de piso "*...os lançamentos contábeis considerados pela Autoridade Lançadora como fatos geradores devem estar consubstanciados por documentos, logo a impugnante deveria ter apresentados os documentos a Auditoria, como também poderia ter trazido aos autos por meio desta impugnação e não trouxe, visto que o ônus da prova cabe a esta, pois os livros provam contra as pessoas a que pertencem, ...*

Assim, à míngua de qualquer comprovação em sentido contrário aos fatos apurados pela fiscalização, mantém-se o lançamento.

DO RELATÓRIO FISCAL

Alegação a contribuinte que os relatórios fiscais e os anexos do lançamento não devem ser considerados, pois não individualizaram os cooperados/associados diretores e cooperados/associados vigilantes; nesse sentido o julgador de piso apontou que tais alegações

> *não procedem, pois a impugnante que detém o domínio de todos os documentos, que deram origem aos fatos geradores, pode a qualquer momento identificar e individualizar os segurados obrigatórios que não foram incluídos nas Guias de Recolhimentos do FGTS e Informações a Previdência Social- GFIP.*
>
> *Visto que os fatos geradores estão discriminados de formas objetivas e claras nos RL - RELATÓRIO DE LANÇAMENTOS, fls. 33/51 e no Relatório Fiscal de fls. 193/298 e estes especificam que esses fatos geradores são provenientes das folhas de pagamentos e dos lançamentos contábeis, elaborados pela própria impugnante, de maneira que esta poderia ter impugnado especificadamente os relatórios da Autoridade Lançadora. Logo, não se acolhem as alegações da impugnante.*
>
> ...

Por sua vez, no recurso a contribuinte alega que

> *Ora, não se trata de domínio de documentos, mas de certeza da infração para serem lançadas no respectivo auto. O que se denota é que não há nos autos a certeza do que fora descrito. Suposições não arrimam autos de infração, que devem, não só descrever o fato, mas demonstrar a veracidade do descrito. O ônus da prova recai sobre a Administração que acusa a Recorrente de irregularidades. Cabe a Administração apontar minuciosamente tais irregularidades, o que não o fez.*

O Relatório Fiscal e seus anexos (fls. 194/298) especificam que os fatos geradores são oriundos das folhas de pagamentos e dos lançamentos contábeis, elaborados pela própria impugnante, os quais foram apresentados à fiscalização; assim, constata-se que a fiscalização alicerçou os lançamentos na realidade fática dos documentos apresentados pela própria recorrente.

Ademais, noto que o Anexo 1 (fls. 205 a 223) contém quadro demonstrativo dos valores da folha de pagamento declarados e não declarados em GIFP, discriminados por Vigilantes e Administrativos de forma individualizada e mensal; da mesma forma os documentos denominados FOLHA DE PAGAMENTO ADMINISTRAÇÃO E FOLHA COOPERADO (fls. 295 a 300) discriminam de forma individualizada e mensal os segurados considerados no lançamento.

Ainda quanto aos lançamento ancorados da contabilidade, a empresa foi intimada a apresentar os documentos que serviram de base à sua escrituração e não o fez; conforme já anotado acima, *os livros provam contra as pessoas a que pertencem*.

Documento nato-digital

Ademais, conforme já registrado, a contribuinte foi instada a apresentar os "Contratos de prestação de serviços celebrados com terceiros", mas quedou-se inerte.

Dessa forma, o lançamento não foi ancorado em "suposições", como alega a recorrente, mas houve parte da fiscalização a verificação concreta da situação.

Assim, considerando que os motivos que ensejaram a autuação estão devidamente identificados e que o Auto de Infração contém os elementos necessários para esclarecer acerca da obrigação tributária, descrevendo os documentos que deram suporte para a apuração do crédito, os fatos geradores das contribuições lançadas e as bases de cálculo, e não tendo sido demonstrado o alegado prejuízo à ampla defesa, ou mesmo qualquer hipótese de nulidade prevista no art. 59 do precitado Decreto nº 70.235, de 1972, concluo que o lançamento não é nulo e deve ser mantido.

Quanto à alegação sobre o ônus da prova, nos termos do inciso III do art. 16 do Decreto 70.235/72, cabe ao interessado trazer aos autos as possuir, de modo que o ônus probatório é daquele que alega, descabendo a sua inversão.

DOS VALORES JÁ PAGOS, RETIDOS OU PARCELADOS

A recorrente alega ainda que a fiscalização não considerou que, ao tempo do lançamento, a empresa já havia informado à Receita Federal seus débitos, promovendo a denúncia espontânea e requerendo o parcelamento do montante, o que foi deferido.

Ora, tal fato não foi desconsiderado. Conforme anotou o julgado de piso:

> *A impugnante alega que efetuou o parcelamento de débito no período de 03/2003 a 12/2005, fez pedido de compensação dos valores retidos das notas fiscais pelas tomadoras de serviço no percentual de 11%, para regularizar a situação junto ao INSS para a competência do ano de 2006 e que esses parcelamentos e a compensação não foram considerados pela Auditoria.*
>
> *Constata-se pelos relatórios RDA - RELATÓRIO DE DOCUMENTOS APRESENTADOS, fls. 52/58 e RADA - RELATÓRIO DE APROPRIAÇÃO DE DOCUMENTOS APRESENTADOS, fls. 59/71 e Relatório Fiscal, fls. 197/198, que os parcelamentos consolidados nos Lançamentos de Débitos Confessados/ DCG n° 361776659, 361776667, 370656431 e as retenções dos 11% nas notas fiscais de serviços, foram deduzidos, logo, as alegações da impugnante não procedem.*

Basta verificar os relatórios citados para verificar que todos os pagamentos, as retenções e os valores pagos em parcelamentos foram considerados.

Os Anexos 2 a 5, intitulados QUADRO DEMONSTRATIVO DÉBITOS PREVIDENCIÁRIOS APÓS DEDUÇÃO DAS GPS, demonstram que todos dos pagamentos efetuados no período foram considerados.

Já os Anexo 7 a 10, intitulados QUADRO DEMONSTRATIVO DÉBITOS PREVIDENCIÁRIOS APÓS DEDUÇÃO DOS PARCELAMENTOS, bem como o Anexo 6, que contém resumo dos valores pagos em parcelamento, demonstram estes também foram apropriados aos débitos apurados no lançamento, reduzindo o valor lançado.

Por fim, o anexo 11 demonstra que os valores de retenção apropriados (destaque em notas fiscais) também foram apropriados aos valores lançados.

Dessa forma, o lançamento foi efetuado considerando a diferença dos valores apurados e aqueles já pagos, seja por parcelamento, pagamento, ou retenção destacada em notas

Documento nato-digital

fiscais, fatos já devidamente registrados e esclarecidos pela autoridade fiscal nos itens 5 e 6 do Relatório Fiscal:

> *Ressalta-se que os valores declarados em GFIP, correspondentes ao levantamento "FPG-F PGTO VIGILANTES DEC GFIP", não foram objeto de constituição de crédito previdenciário nessa ação fiscal. Estes serviram apenas para apropriação dos pagamentos efetuados pela empresa, seja por intermédio de GPS-Guia da Previdência Social ou LDC-Lançamento de Débito Confessado/DCG-Débito Confessado em GFIP e retenção dos 11% em Notas Fiscais, lançado como DNF-Destaque em Notas Fiscais;*
>
> Portanto, sem razão a contribuinte.

Inicialmente, quanto à alegação de que *"o Auto de Infração apresenta-se com uma incongruência jurídica insanável, pois é subsidiado por preceitos revogados n° 11.941 de 2009*" e ainda *"Quando o dispositivo legal não está vigente, deixa de atender o pressuposto necessário e indispensável do inciso IV do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972"*, quer a contribuinte se referir ao fato de ter havido revogação, pela Lei n° 11.941, de 2009, de alguns dispositivos relativos a penalidades antes previstas na Lei nº 8.212, de 1991, de forma que entende que o auto de infração encontra-se eivado de vícios passíveis de anulação e por essa razão não há nem que se falar no princípio da multa mais benéfica se o auto não se constitui válido em sua origem.

Não assiste razão à contribuinte. Inicialmente, a mesma Lei nº 11.941, de 2009, que revogou alguns dos dispositivos da Lei nº 8.212, de 1991, que estabeleciam penalidades, acrescentou a essa lei os arts. 32-A e 35-A, que trouxeram novas penalidades quando da constatação das mesmas infrações.

No caso concreto, o lançamento foi efetuado em julho de 2009, quando já vigoravam as alterações trazidas pela Lei nº 11.941, de 2009. Entretanto, o lançamento é referente a fatos ocorridos entre julho/2004 a dezembro/2006, portanto anteriores à vigência da referida lei. Diante da constatação da infração, o Auditor-Fiscal, ao aplicar a penalidade, considerou o que dispõe o art. 106, do CTN, e assim aplicou a penalidade mais benigna em cada competência do lançamento:

> *Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*
>
> *...*
>
> *c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*
>
> No próprio Relatório Fiscal a autoridade lançadora esclarece que
>
> *Oportuno esclarecer que a Lei 11.941/09 alterou a Lei 8.212/91, introduzindo-lhe o art. 35-A, que trata da multa no caso de lançamento de oficio, conforme estabelecido no artigo 44 da Lei 9430/96 com a redação dada pela Lei 11488/07, como punição ao sujeito passivo pela falta de pagamento ou recolhimento, pela falta de declaração ou de declaração inexata (GFIP). A mencionada alteração modificou, portanto, para essa infração, a punição anteriormente prevista no parágrafo 5°, do artigo 32, da Lei 8212/91, acrescentado pela Lei 9.528/97, associado à letra "a" do inciso "II" do artigo 35 da Lei 8212/91 com a redação da Lei 9876/99 (revogados pela Lei 11941/09). Por essa razão produziu-se o demonstrativo ANEXO 12 e 13, em anexo, que apura por competência a multa mais benigna, se a da Lei 8.212/91 antes ou depois das alterações introduzidas pela Lei 11941/09. Feita essa apuração, aplicou-se a multa mais benigna em respeito ao princípio da retroatividade benigna tributária, conforme previsto na letra*

Documento nato-digital

"c" do inc. II da Lei 5172/66 (CTN - Código Tributário Nacional), nos levantamentos específicos conforme indicado no item "4" e seus sub-itens.

Os anexos 12 e 13 estão às fls. 263 a 269 e trazem o demonstrativo da aplicação da multa mais benéfica em cada competência, sendo que a autoridade lançadora considerou, na comparação, as disposições contidas no art. 476-A da IN RFB nº 971, de 2009, ou seja:

Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)

I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)

a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)

b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)

Nota-se no Anexo 13 que a comparação foi feita entre *i)* o somatório da multa por descumprimento da obrigação principal de acordo com a legislação anterior, vigente à época dos fatos geradores (no caso concreto no percentual de 24%), somada à multa por descumprimento de obrigação acessória, e ii) a nova multa (75%).

Entretanto, posteriormente à comparação efetuada pelo Auditor-Fiscal, considerando a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no sentido de ser pacífica em ambas as Turmas de Direito Público a admissão da retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício, a PGFN propôs a inclusão na lista de dispensa de contestar e recorrer o seguinte tema:

1.26. Multas

c) Retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei nº 8.212/1991.

Resumo: A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (rectius: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Ao pronunciar-se sobre a proposta, a Secretaria da Receita Federal do Brasil propôs a não inclusão do tema na lista de dispensa de contestar e recorrer, ao que a PGFN

Documento nato-digital

respondeu que "*...em que pese a força das argumentações tecidas pela RFB, a tese de mérito explicitada já fora submetida ao Poder Judiciário, sendo por ele reiteradamente rechaçada, de modo que manter a impugnação em casos tais expõe a Fazenda Nacional aos riscos da litigância contra jurisprudência firmada, sobretudo à condenação ao pagamento de multa.",* ou seja, a própria Fazenda Nacional já se curvou à jurisprudência do STJ para desistir de contestar e recorrer da matéria e assim acatar a aplicação, nos lançamentos relativos a fatos geradores anteriores à MP 449, de 2008, a multa moratória de 20% e não a multa de ofício de 75%, nas hipóteses em que esta era mais benéfica.

Embora não tenha encontrado notícias sobre a publicação do respectivo Ato Declaratório Executivo da PGFN aprovado pelo Ministro da Economia, que incluirá a matéria na citada lista prevista na Portaria PGFN nº 502, de 2016, entendo, diante dos fatos apontados, que mesmo se tratando de lançamento de ofício, a multa imposta a recorrente deve ser recalculada conforme redação do art. 35 da Lei 8.212/1991, conferida pela Lei 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, por caracterizar-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária, a teor do art. 106, II, "c", do CTN.

Quanto a alegação de que a multa somente poderia ser aplicada e cobrada após o julgamento final do presente recurso, adoto os fundamentos trazidos pelo julgador de piso, ou seja,

> *A cobrança da multa de ofício decorre de infrações a legislação tributária, assim, deve-se ressaltar que a responsabilidade por infrações tributárias é objetiva e independe da culpa ou dolo do agente, consoante o artigo 136 do Código Tributário Nacional assim diz:*
>
> *...*
>
> *Uma vez instaurado o procedimento de ofício, o crédito tributário apurado pela autoridade fiscal somente pode ser satisfeito com os encargos do lançamento de ofício (art. 957 do Decreto n° 3.000/99 - RIR/99).*
>
> *Quanto ao sobrestamento do crédito tributário, este já está suspenso, 1 conforme o artigo 151, do Código Tributário Nacional - CTN.*

Por fim, registro que as decisões judiciais anexadas aos autos, referentes a liminares concedidas em Mandados de Segurança em que foi determinada a expedição de certidão positiva com efeitos de negativa, além de serem desprovidas da natureza de normas complementares e não vincularem as decisões deste Conselho, foram expedidas em data bem anterior (2006) ao lançamento que se discute no presente processo, que aconteceu em 2009.

Conclusão

Ante o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso para determinar o recálculo da multa, conforme redação do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, conferida pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva

Documento nato-digital