



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 14367.000257/2009-63
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-009.982 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de dezembro de 2022
Recorrente MILLENNIUM LOCADORA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. AFERIÇÃO DA DECADÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 148.

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o artigo 173, I do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no artigo 150, § 4º do CTN.

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ENTREGA DE GFIP COM OMISSÕES OU INCORREÇÕES NOS DADOS RELACIONADOS AOS FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CFL 68.

Constitui infração à legislação previdenciária a entrega de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP com incorreções ou omissão de informações relativas a fatos geradores de contribuições previdenciárias.

JURISPRUDÊNCIA. EFICÁCIA NORMATIVA.

Somente devem ser observados os entendimentos jurisprudenciais para os quais a lei atribua eficácia normativa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar a aplicação ao presente, no que couber, dos reflexos decorrentes de eventuais desonerações levadas a termo nos processos em que se discutiram as obrigações principais correspondentes.

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

Débora Fófano dos Santos – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Débora Fófano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiyama, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco

Aurelio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 134/139) interposto contra decisão no acórdão da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém (PA) de fls. 110/130, que julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário formalizado no AI – Auto de Infração – DEBCAD n.º 37.210.667-6, no montante de R\$ 22.596,06 (fls. 1/6), acompanhado do Relatório Fiscal do Auto de Infração (fls. 7/12), referente à aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória – CFL 68, conforme transcrição abaixo (fl. 1):

DESCRIÇÃO SUMÁRIA DA INFRAÇÃO E DISPOSITIVO LEGAL INFRINGIDO

Apresentar a empresa o documento a que se refere a Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 32, inciso IV e paragrafo 3º, acrescentados pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, conforme previsto na Lei n.º 8.212, de 24.07.91, art. 32, IV e paragrafo 5º, também acrescentado pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97, combinado com o art. 225, IV e paragrafo 4º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06.05.99.

DISPOSITIVO LEGAL DA MULTA APLICADA

Lei n.º 8.212, de 24.07.91, art. 32, parágrafo 5º, acrescentados pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97 e Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06.05.99, art. 284, inciso II (com a redação dada pelo Decreto n.º 4.729, de 09.06.03) e art. 373.

DISPOSITIVOS LEGAIS DA GRADAÇÃO DA MULTA APLICADA

Art. 292, inciso I, do RPS.

VALOR DA MULTA : R\$ 22.596,06

VINTE E DOIS MIL E QUINHENTOS E NOVENTA E SEIS REAIS E SEIS CENTAVOS.*****

Do Lançamento

De acordo com resumo constante no acórdão recorrido (fl. 111):

Trata-se de Auto de Infração por descumprimento de obrigação acessória emitido contra a empresa em epígrafe em razão de esta haver infringido o dispositivo legal contido no art. 32, IV, §5º, da Lei n.º 8.212/91, c/c o artigo 225, IV e §4º, do RPS - Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, e com o artigo 106, II, " c " do CTN, ou seja, a empresa apresentou GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, referente ao período de 01 a 12/2004.

O *Relatório Fiscal da Infração* de fls. 07 informa que o presente AI foi lavrado por ter sido verificado que a empresa deixou de informar em GFIP, os seguintes valores:

- Na competência 11/2004, o valor descontado em Termo de Rescisão de Contrato de Trabalho - TRCT, do segurado empregado Davi Carneiro da Silva;
- Em todas as competências, os valores (arbitrados) pagos, em espécie, a título de alimentação e transporte, conforme declaração da empresa, datada 19/09/2008 (em anexo);

- Em todas as competências, os valores (arbitrados) de diferenças de salários e ordenados apurados entre os valores de mão-de-obra contidos nas Notas Fiscais de Serviço emitidas pela empresa e os até então declarados em GFIP;
- nas competências 03, 07 e 08/2004, os valores de compensação glosados, por falta de comprovação de sua origem.

O *Relatório Fiscal da Aplicação da Multa* de fls. 09/10 informa que foi aplicada a multa no valor de R\$22.596,06, conforme demonstrativo à fl. 53, nos termos do artigo 32, §5º, da Lei n.º 8.212/91, e artigo 284, II, e 373, ambos do RPS - Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.48/99, c/c o disposto no artigo 106, II, " c " do CTN, ressaltando-se a não ocorrência de reincidência e nem de circunstâncias agravantes.

O valor mínimo considerado para o cálculo da multa foi R\$1.329,18, atualizado pela Portaria Interministerial MPS/MF n.º 48, de 12/02/2009.

(...)

Registre-se que, conforme Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal – TEPF - durante a ação fiscal foram emitidos os autos abaixo especificados (fl. 75):

Resultado do Procedimento Fiscal:					
Documento	Período		Número	Data	Valor
AI	09/2009	09/2009	370998472	25/9/2009	1.329,18
AI	09/2009	09/2009	370998480	25/9/2009	13.291,66
AI	09/2009	09/2009	372106676	25/9/2009	22.596,06
AI	09/2009	09/2009	372106684	25/9/2009	1.329,18
AI	09/2009	09/2009	372106692	25/9/2009	1.329,18
AI	09/2009	09/2009	372106706	25/9/2009	265,84
AI	01/2004	03/2006	370998430	25/9/2009	154.798,39
AI	01/2004	12/2004	370998448	25/9/2009	49.527,52
AI	01/2004	12/2004	370998456	25/9/2009	37.135,79
AI	11/2004	12/2004	370998464	25/9/2009	2.036,43

A propósito, nas fls. 115/116 do acórdão recorrido, cujo excerto segue reproduzido abaixo, há a informação do tipo de infração a que se refere cada um dos autos de infração acima:

(...)

11 - Por razões técnico-operacionais, conforme instrumentos normativos e de acordo com a natureza do crédito, a Auditoria-fiscal na empresa Millennium Locadora Ltda., no período de 01/2004 a 12/2004, teve seu resultado distribuído nos seguintes Autos de Infração - AI: 37.099.843-0 (contribuição da empresa para o FPAS e RAT), 37.099.844-8 (contribuição dos segurados — não descontada), 37.099.845-6 (contribuição da empresa para outras entidades e fundos), 37.099.846-4 (contribuição descontada dos segurados), 37.099.847-2 (deixar a empresa de destacar nas suas Notas Fiscais de Serviços a retenção de 11,00%, prevista na Lei n.º 9.711/98 — CFL 37), 37.099.848-0 (deixar a empresa de apresentar os documentos relacionados nos subitens 1.1, 1.2, 1.4, 1.5, 1.8 e 1.11 — CFL 38), 37.210.667-6 (apresentar a empresa GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias — CFL 68), 37.210.668-4 (deixar a empresa de elaborar folha de pagamento por tomador de serviços — CFL 86), 37.210.669-2 (apresentar a empresa GFIP sem discriminar todos os tomadores de serviços — CFL 85), 37.210.670-6 (apresentar a empresa GFIP com informações inexatas, incompletas ou omissas, em relação aos dados não relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias — CFL 69).

(...)

Da Impugnação

O contribuinte foi cientificado do lançamento em 07/10/2009 (AR de fl. 77) e apresentou sua impugnação em 28/10/2009 (fls. 80/85), acompanhada de documentos (fls. 86/107), com os seguintes argumentos consoante resumo no acórdão da DRJ (fls. 111/118):

(...)

A autuada foi cientificada da presente autuação em 07/10/2009, conforme AR - Aviso de Recebimento dos CORREIOS de fl. 77. Em 28/10/2009, apresentou impugnação por intermédio do instrumento de fls. 80/86, com anexos de fls. 87/107, argumentando em síntese que:

1 — Tais valores, supostamente não declarados em GFIP, integram os autos de infração n.º 37.099.843-0, 37.099.844-8, 37.099.845-6 e 37.099.846-4, motivo pelo qual cabe ressaltar preliminarmente que o resultado do julgamento administrativo de cada uma delas repercutirá simultaneamente na procedência ou não da penalidade mensal aplicada no presente AI, integral ou parcialmente;

2 - Os valores arbitrados com base em notas fiscais de serviço não podem integrar o cálculo da penalidade imposta, por tratar-se apenas de supostas diferenças de contribuições, de forma global, não comprovadas documentalmente como devidas à arrecadação federal - é o que se depreende do contido no artigo 659 *caput* e §§3º e 4º da IN SRP n.º 03, de 14/07/2005, atualmente em vigor;

3 - Da mesma forma, por lógica, os valores decorrentes do arbitramento dos salários indiretos (alimentação e transporte) não podem integrar o cálculo da presente multa, e ainda, neste caso, a auditoria fiscal cometeu tributação *bis in idem*, ao arbitrar os salários indiretos em vista de um arbitramento anterior das remunerações dos segurados empregados com base em notas fiscais de serviço; e

4 - Requer, face à nítida conexão existente entre o presente AI e os A I 's referidos no item 1 acima, faz-se necessária a análise e o julgamento simultâneo de todos os lançamentos, eis que a arguição acerca da nulidade dos arbitramentos impostos fatalmente repercutirão nos valores que ensejaram a presente autuação.

Considerando a reivindicação interposta pela reclamante de julgamento conexo do presente AI com os demais autos de infração lavrados na mesma ação fiscal, conforme descrito no item 4 retro, e para a boa ordem do presente Relatório, transcrevo abaixo a síntese do Relatório Fiscal do AIOP DEBCAD 37.099.843-0 (fls. 20/31 do processo COMPROT n.º 14367.000251/2009-96), por abarcar todos os levantamentos fiscais efetuados nas AIOP's em referência:

Relatório Fiscal

1 - Durante o procedimento fiscal a empresa deixou de apresentar dentre outros documentos e esclarecimentos solicitados mediante Termo de Início da Ação Fiscal — TIAF, de 20/06/2008, Termo de Intimação para Apresentação de Documentos — TIAD, de 14/08/2008, Termo de Intimação para Apresentação de Documentos — TIAD, de 20/08/2008, Termo de Intimação para Apresentação de Documentos — TIAD, de 17/09/2008, Termo de Intimação Fiscal n.º 5, de 13/05/2009 e Termo de Intimação Fiscal n.º 8, de 04/09/2009, os seguintes:

1.1 - Balancetes Contábeis;

1.2 - Comprovante de adesão ao Programa de Alimentação do Trabalhador — PAT, nos termos da Lei n.º 6.321/76;

1.3 - Informações em meio digital com leiaute previsto no Manual de Arq. Dig. da SRP atual ou em vigor a época de ocorrência dos fatos geradores;

1.4 Livros Diário, Razão e de Apuração do Lucro Real (o contribuinte estava obrigado a manter a escrituração contábil, pois apresentou declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Balanço Patrimonial do período fiscalizado com base no lucro real conforme informações as fichas 01 e 47 da DIPJ 2005, ano-calendário 2004, ambos em anexo);

1.5 - Comprovantes de Fornecimento de Vale-Transporte, nos termos da Lei n.º 7.418/85;

1.6 - Relação mensal dos empregados que prestaram serviços por cessão de mão-de-obra aos locatários de veículos;

1.7 - Cadastro Geral de Empregados e Desempregados - CAGED

1.8 - Recibos dos Pagamentos a título de Alimentação e Transporte;

1.9 - Planilha discriminando, mensalmente, os valores declarados nas linhas 27 da Ficha 04 A — "Custo do Pessoal Aplicado na Produção dos Serviços" e 02 da Ficha 05 A — "Ordenados, Salários, Gratif. e Outras Remun. a Empreg.", da DIPJ/2005, Ano-Base 2004, indicando os nomes de cada verba paga e, no caso de valores pagos extra folha de pagamento apresentar os documentos correspondentes;

1.10 - Contratos de prestação de serviços celebrados com as Secretaria de Estado do Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável (CNPJ 05.512.326/0001-26), Secretaria de Estado de Infra-Estrutura — SEINF (CNPJ 05.533.535/0001-57) e Fundação de Apoio Institucional Muraki (CNPJ 03.343.080/0001-76);

1.11 — Memória de cálculo de compensações efetuadas.

2 - Na falta de tais documentos e esclarecimentos arbitrou-se, por aferição indireta (art. 33, §3º, da Lei n.º 8.212/91; art. 233, do Decreto n.º 3.048/99; arts. 596, 597, II, 600, § único e 603, todos da Instrução Normativa SRP n.º 03/2005, na redação dada pela IN RFB n.º 829/2008), os salários de contribuição referentes aos fatos geradores de contribuições previdenciárias abaixo elencados:

2.1 - Como Salários e Ordenados as diferenças apuradas entre os valores de mão-de-obra contidos nas Notas Fiscais de Serviços emitidas pela empresa e os declarados na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações a Previdência Social — GFIP, consoante "Demonstrativo de Apuração por Aferição Indireta da Remuneração de Segurados Empregados" — "Quadro 1 — Apuração do valor bruto mensal das Notas Fiscais de Serviço" e "Quadro 2 — Apuração da remuneração por aferição indireta", em anexo;

2.2 - Como Salário Indireto (Alimentação) os valores pagos e não comprovados a título de Refeição, conforme anexo "Demonstrativo do Arbitramento do Salário de Contribuição (Valores pagos a título de Refeição)" – A empresa apresentou declaração, em anexo, que pagava em espécie as Refeições de seus empregados, sem, no entanto, discriminar os valores pagos. Dessa forma, como a Convenção Coletiva de Trabalho, de 24/05/2004, determinava em sua cláusula 28a que o valor da refeição, por dia, não poderia ser inferior a R\$-5,00 (cinco reais), apurou-se o salário de contribuição tomando-se este valor e multiplicando-se pelo número de segurados empregados e pela média de dias úteis, subtraindo-se os descontos efetuados nas folhas de pagamento na rubrica "Refeição", em cada competência;

2.3 - Como Salário Indireto (Transporte) os valores pagos e tidos comprovados a título de Vale Transporte, de acordo com o anexo "Demonstrativo do Arbitramento do Salário de Contribuição (Valores pagos a título de Transporte) "

- A empresa apresentou declaração, em anexo, que pagava em espécie o Transporte de seus empregados, sem, no entanto, discriminar os valores pagos. Apurou-se, então, o salário de contribuição, tomando-se o valor de quatro passagens de ônibus, por dia (tarifa vigente em 2004 - R\$-1,50 x 4 = R\$-6,00) e multiplicando-se pelo número de segurados empregados e pela média de dias úteis, subtraindo-se os descontos efetuados nas folhas de pagamento na rubrica "Vale Transporte", em cada competência.

3. - Constituem fatos geradores das contribuições lançadas, as remunerações pagas ou creditadas aos Segurados Empregados e as arbitradas, da seguinte forma:

3.1 - Folhas de Pagamento das competências 12 e 13/2004 (levantamento "RGA");

3.2 - Diferenças de Salários e Ordenados apuradas por Aferição Indireta na forma do subitem 2.1, competências 02 a 05 e 07 a 13/2004;

3.3 - Salários Indiretos apurados por Aferição Indireta conforme subitens 2.2 - Pagamentos a Título de Refeição (Salário "In Natura"), uma vez que a empresa, para esse período, não possuía inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador — PAT, nos termos da legislação em vigor (Lei n.º 6.321/76) e 2.3 — Pagamentos a título de Vale Transporte em desacordo com a Lei n.º 7.418/85, competências 01 a 12/2004. Em não sendo participante do Programa de Alimentação do Trabalhador — PAT e não tendo observado os termos da Lei que rege o pagamento de transporte a empregados, os valores pagos a título de Refeição e Vale Transporte passam a integrar o Salário de Contribuição para efeito de recolhimento das Contribuições Previdenciárias nos termos do Art. 28, inciso I, da Lei n.º 8.212/91, bem como de seu Regulamento aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, art.214, inciso I:

a) Lei n.º8.212/91: "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 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 a 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 n.º9.528, de 10.12.97) ".

b) Decreto n.º 3.048/99: "Art. 214 - Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e o 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 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 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";

4 - As Guias da Previdência Social - GPS, relativas ao período sob Auditoria-Fiscal (01/2004 a 12/2004), foram consideradas como contribuições, recolhidas e seus valores apropriados ao montante das contribuições apuradas no Levantamento "RDG — REMUN DECLARADA GFIP", que não faz parte do presente Auto de Infração, porém, tais guias estão discriminadas nos "Relatórios de Documentos Apresentados — RDA" e "Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados — RADA ", anexos do AI.

5 - A empresa Millennium Locadora Ltda., ao remunerar segurados com filiação obrigatória ao Regime Geral da Previdência Social - RGPS, se sujeita tanto às obrigações quanto às Contribuições Previdenciárias, prazos e responsabilidade pelo recolhimento, conforme demonstrado no relatório "Fundamentos Legais do Débito — FLD", anexo do AI.

6 - A Medida Provisória - MP n.º 449, de 03/12/2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27/05/2009, promoveu alterações na Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, dentre as quais a introdução do art. 35-A, que estabelece para as contribuições previdenciárias a aplicação da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei n.º

9.430/1996, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata;

7 - Outra alteração diz respeito a nova redação dada ao art. 89 (Lei n.º 8.212/1991), com o acréscimo dos parágrafos 9 e 10, interessando destacar neste contexto o que diz o primeiro (§9º): "os valores compensados indevidamente sendo exigidos com acréscimos moratórios de que trata o art. 35 desta Lei". Deste modo, a compensação indevida se sujeita a aplicação (*sic*) da multa de mora de 0,33% ao dia, até o limite de 20%, sobre o valor compensado indevidamente;

8 - A multa de ofício foi agravada em 50%, sendo aplicada no percentual de 112,50%, de acordo com o previsto no §2º do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, em decorrência do não atendimento, pelo contribuinte, do solicitado em Termos de Intimação

9 - Dentre os documentos examinados os que se prestaram a apuração do crédito foram as Folhas de Pagamento da Competência 12/2004 e do Décimo Terceiro Salário, Termos de Rescisão de Contrato de Trabalho, as Guias da Previdência Social - GPS, as Guias de Recolhimento do FGTS e Informações a Previdência Social - GFIP, as Notas Fiscais de Serviço e os Contratos de Prestação de Serviços, relacionados com os respectivos contratantes no "Demonstrativo de Apuração por Aferição Indireta da Remuneração de Segurados Empregados" - "Quadro 1 - Apuração do valor bruto mensal das Notas Fiscais de Serviço", Convenção Coletiva de Trabalho e Declaração de "que o fornecimento de alimentação e vale transporte para seus funcionários era feito em espécie", datada de 19/09/2008.

10 - Esclarece-se que os fatos geradores das Contribuições Previdenciárias, objeto do crédito ora constituído, no caso do Levantamento "RGA – REMUN DECLAR GFJP APÓS INICIO AF" - foram declarados em GFIP após o início da Ação (*sic*) da Fiscal, porém em data anterior a MP n.º 449, de 03/12/2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27/05/2009 e, no caso dos demais Levantamentos (constantes do subitem 3.4) não foram declarados em GFIP, nas competências respectivas, fatos que configuram, em tese, crime de Sonegação de Contribuições Previdenciárias, tipificado no art. 337-A, inciso I e III, do Código Penal - Decreto-lei n.º 2.848, de 07/12/1940, com a redação dada pela Lei n.º 9.983, de 14/07/2000, e que será representado a autoridade pública competente para a proposição de eventual Ação Penal pelo Ministério Público Federal, em nome do administrador responsável, de acordo com seu período de gestão.

11 - Por razões técnico-operacionais, conforme instrumentos normativos e de acordo com a natureza do crédito, a Auditoria-fiscal na empresa Millennium Locadora Ltda., no período de 01/2004 a 12/2004, teve seu resultado distribuído nos seguintes Autos de Infração - AI: 37.099.843-0 (contribuição da empresa para o FPAS e RAT), 37.099.844-8 (contribuição dos segurados — não descontada), 37.099.845-6 (contribuição da empresa para outras entidades e fundos), 37.099.846-4 (contribuição descontada dos segurados), 37.099.847-2 (deixar a empresa de destacar nas suas Notas Fiscais de Serviços a retenção de 11,00%, prevista na Lei n.º 9.711/98 — CFL 37), 37.099.848-0 (deixar a empresa de apresentar os documentos relacionados nos subitens 1.1, 1.2, 1.4, 1.5, 1.8 e 1.11 — CFL 38), 37.210.667-6 (apresentar a empresa GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias — CFL 68), 37.210.668-4 (deixar a empresa de elaborar folha de pagamento por tomador de serviços — CFL 86), 37.210.669-2 (apresentar a empresa GFIP sem discriminar todos os tomadores de serviços — CFL 85), 37.210.670-6 (apresentar a empresa GFIP com informações inexatas, incompletas ou omissas, em relação aos dados não relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias — CFL 69).

Igualmente, visando a boa ordem do presente Relatório, transcrevo abaixo o resumo das razões de defesa (impugnação) apresentadas pela interessada para o AIOP DEBCAD 37.099.843-0 (fls. 173/189 do processo COMPROT n.º 14367.000251/2009-96), por abranger o tema na sua totalidade:

Da Impugnação

1 - Seja o presente auto de infração declarado nulo de pleno pela inexistência de motivos;

2 - Em sendo julgado devido o arbitramento por aferição indireta, que seja declarado ilegal o percentual previsto no art. 603, da IN/SRP n.º 03/2005, por ausência de fundamentação legal, culminando na nulidade do crédito arbitrado constituído por este auto de infração ou que seja adotado o percentual de 10%; e

3 - Seja declarado tributação **bis in idem**, o arbitramento por aferição indireta de dos salários indiretos.

4 - Não houve motivação para o lançamento arbitrado por aferição indireta (discorre longamente sobre o tema, transcrevendo dispositivos legais e trechos de obras de doutrinadores, bem como ementas de decisões judiciais);

5 - Consciente da excepcionalidade da aferição indireta e da grave ruptura da regra jurídico-tributária, principalmente no âmbito do Direito Previdenciário, o legislador ordinário fez constar apenas uma situação em que a Auditoria Fiscal da RFB "DEVE" apurar o levantamento de créditos previdenciários através de arbitramento por aferição indireta, que é a prevista no §6º, do art. 33, da Lei 8.212/91;

6 - Dos vocábulos recusa ou sonegação (§3º do art. 33, da Lei n.º 8.212/91), infere-se uma conduta dolosa do contribuinte que, possuindo a documentação solicitada pela autoridade fiscal, não a apresenta, então, quando não a tem, o contribuinte não comete recusa ou sonegação, pois, não se pode recusar ou sonegar aquilo que não se tem;

7 - Por sua vez, a expressão "qualquer documento ou informação" nos diz que, apesar de estar literalmente escrito, por interpretação sistêmica, é evidente que somente os documentos e as informações que sejam necessários podem permitir que autoridade fiscal proceda a um arbitramento e não qualquer documento ou informação, se fosse, está clara a desobediência ao princípio da proporcionalidade ou razoabilidade, que está insculpido na Constituição Federal e na Lei n.º 9.874/99, que regula o processo administrativo federal.

8 - Documentos ou informações necessários são aqueles sem os quais pereceria o ato fiscalizatório ordinário, dando nascimento ao ato fiscalizatório extraordinário, que é o lançamento tributário arbitrado, feito através de fontes documentais indiretas, visto que as fontes documentais diretas não foram disponibilizadas à autoridade fiscal.

9 - O legislador ordinário, ciente dos arbítrios cometidos pela fiscalização previdenciária com o uso excessivo e indiscriminado da aferição indireta, retirou dos §§3º e 4º do art. 33 da Lei n.º 8.212/91 a inversão do ônus da prova que antes constava na redação anterior à Lei 11.941, de 2009;

10 — Com a nova redação, o ônus da prova cabe à fiscalização previdenciária que deve provar a necessidade do arbitramento por aferição indireta.

11 — Os documentos e informações não apresentados e tidos pela fiscalização como motivação para o arbitramento não se justificam, pois estes não são necessários ou essenciais ao ato administrativo do lançamento, conforme restou evidenciado pelo detalhismo e o preciosismo apresentados nos demonstrativos elaborados pela autoridade fiscal.

12 — A autoridade fiscal não diz, em seu relatório, quais os prejuízos causados pela não apresentação dos documentos relacionados, ou ainda, se o procedimento

normal de auditoria foi afetado pela ausência daqueles documentos a ponto de exigir um procedimento extraordinário de fiscalização.

13 - Em análise ao Quadro 2 — Apuração da Remuneração por Aferição Indireta [fl. 122], vemos que não existe prejuízo algum na apuração normal do débito, pois, as colunas Remuneração de Segurados Não Declarados em GFIP (d) ou Diferenças de Remuneração Não Declarada em GFIP (e) estão em branco, o que leva a concluir que todos os fatos geradores de contribuição previdenciária estavam devidamente declarados em GFIP, descartando integralmente a aplicação do §6º do art. 33 da lei 8.212/91.

14-O comando legal contido no §3º do artigo 33 da Lei n.º 8.212/91 é "PODE" e não, "DEVE", mesmo assim, pode desde que sempre observados os limites do poder de tributar, os direitos dos contribuinte e, por último, mas de importância basilar, os princípios gerais do direito e os princípios específicos do Direito Tributário e do Direito Previdenciário, de forma que a lavratura de autos de infração CFL 38 e/ou 35, como, *in casu*, foram lavradas não ensejam automaticamente na lavratura de lançamentos arbitrados por aferição indireta, muito pelo contrário, a utilização do instituto jurídico-tributário do lançamento arbitrado deve ser utilizado com parcimônia e como regra de exceção, pelos motivos e fundamentos já acima explicitados.

15 - No presente caso, para a apuração da base de cálculo arbitrada, a autoridade fiscal utilizou o percentual de 20% previsto no art. 603 da Instrução Normativa n.º 03/2005, que trata de transporte de cargas ou de passageiros, sendo que a autuada não realiza transporte de cargas ou de passageiros, de forma que deve ser declarado nulo de pleno direito todo lançamento tributário nele baseado, pois a utilização de parâmetros — mesmo que normalizados — de outras atividades econômicas não pode ser tolerada, por ferir mortalmente o princípio da legalidade, que é o princípio-mestre da Administração Pública.

16 - Seu objetivo social é a locação de veículos, que, quando realizado com motorista se assemelha ao transporte de passageiros, contudo, com diferenças significativas, como a transferência da administração das rotas para o locador, a cessão de mão-de-obra do motorista e, principalmente, a presença de somente 1 (um) trabalhador por turno, que é o próprio motorista cedido.

17 - Se comprovada pelo fisco, a existência de motivos ensejantes para o arbitramento por aferição indireta do salário-de-contribuição, este, em tese, deve refletir os princípios da verdade material e da proporcionalidade.

18-O percentual de 20% (vinte por cento) do valor da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços para apuração do salário-de-contribuição arbitrado no transporte de cargas ou de passageiros, além de ilegal, simplesmente é extorsivo, pois, baseia-se em atividades econômicas que utilizam o dobro de mão-de-obra da atividade econômica da impugnante, contrariando o princípio da proporcionalidade.

19 - A apuração de salário-de-contribuição por aferição indireta de salários indiretos como alimentação e transporte constitui em lançamento tributário bis in idem visto que tratam da mesma remuneração arbitrada, que é a remuneração dos segurados empregados, pois o arbitramento por aferição indireta do salário-de-contribuição com base em notas fiscais de serviços refere-se às remunerações referentes aos segurados empregado, sejam elas direta ou indiretas.

20 - No tocante às glosas de compensações, a impugnante reputa como indevidas, pois, o fisco previdenciário simplesmente repassou sua responsabilidade para o contribuinte ao exigir uma memória de cálculo. É certo que o contribuinte deve auxiliar a fiscalização na apresentação dos documentos e das informações, contudo, não lhe é obrigado a fazer o trabalho da fiscalização.

21 — A falta de memória de cálculo não constitui motivo para a glosa de compensações em vista de tratar-se de uma auditoria fiscal em profundidade e,

não, simples processo de compensação, onde o acesso às informações limita-se aos documentos constantes nos autos.

22 - Faz juntada dos comprovantes de recolhimento referente às competências 12 e 13/2004.

Da Decisão da DRJ

A 4ª Turma da DRJ/BEL, em sessão de 18 de julho de 2011, no acórdão n.º 01-22.345 (fls. 110/130), julgou a impugnação improcedente, conforme ementa abaixo reproduzida (fl. 110):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

AUTO DE INFRAÇÃO N.º 37.210.667-6 (CFL 68)

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP.

Constitui infração apresentar a empresa GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (artigo 32, IV, §5º, da Lei 8.212/91).

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

O contribuinte tomou ciência do acórdão por via postal em 11/04/2012 (AR de fl. 133) e interpôs recurso voluntário em 09/05/2012 (fls. 134/139), acompanhado de documentos (fls. 142/183), alegando o que segue:

(...)

1. DA CONEXÃO NECESSÁRIA COM OS AI n.º 37.099.843-0, 37.099.844-8, 37.099.845-6 E 37.099.846-4

(...)

Requer o pedido para o julgamento simultâneo do recurso voluntário a este Egrégio Conselho relacionado com o Auto de Infração em comento e os recursos voluntários dos Autos de Infração n.º 37.099.843-0, 37.099.844-8, 37.099.845-6 e 37.099.846-4.

Cumprе ressaltar que até a presente data, a recorrente somente foi intimada da decisão de 1º instância do auto em comento, estando a aguardar as demais intimações para que possa exercer seu direito a recorrer a este Conselho, que reconhecerá, após apreciar as razões expostas, o legítimo direito da recorrente, fato que influenciará na procedência ou não deste auto, ora recorrido.

2. DO RECONHECIMENTO DA DECADÊNCIA QUINQUENAL, "EX-OFFICIO" DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS NOS AUTOS DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS E ACESSÓRIAS

A interpretação sobre a influência do reconhecimento da decadência "ex-officio" das contribuições previdenciárias no auto de infração de obrigações exposta pela autoridade julgadora de primeira instância está integralmente equivocada.

É contrária, inclusive aos julgados da própria DRJ/BEL e do CARF.

Colaciona jurisprudência administrativa.

Dessa forma, ao contrariar decisões dominantes sobre a aplicação da decadência nas contribuições, adotando uma postura "pró-fisco", incompatível com sua função julgadora. Neste momento, é oportuno lembrar a sábia lição do Prof. Dr. Roque Carrazza, que cita em sua obra Direito Constitucional Tributário, Ed. Malheiros: *"Em boa verdade científica, o interesse fazendário não se confunde nem muito menos*

sobrepara o interesse público. Antes, subordina-se ao interesse público e, por isso, só pode prevalecer quando em perfeita sintonia com ele. O mero interesse arrecadatório não pode fazer tábua rasa da igualdade, da legalidade, da anterioridade, enfim, dos direitos constitucionais dos contribuintes."(grifo nosso)

3. DA REITERAÇÃO DAS RAZÕES IMPUGNATIVAS

Ademais, a recorrente reitera suas razões expostas na peça impugnatória para que sejam reexaminadas por este Conselho visto que a recorrente irressignou-se com a decisão de 1º instância ao esta se revelar em decisão arbitrária e inconstitucional por falta ou ausência de motivação e por extrema parcialidade da autoridade julgadora que se comporta nos autos como um verdadeiro promotor tributário, preocupando-se mais com a "desconstituição dos argumentos apresentados pela irressignada" (fls. 128) do que com o verdadeiro ato de julgar, fonte primária na distribuição de justiça e equidade nos processos administrativos tributários.

Sr. Conselheiro-Relator, o princípio da ampla defesa combinados com os princípios do devido processo legal e do contraditório, elencados entre os direitos e garantias fundamentais do cidadão, vêm consagrados nos incisos LIV e LV, do art. 5º, da Constituição Federal e formam, em conjunto, com o princípio da impessoalidade insculpido no art. 37, o princípio da imparcialidade, a base de sustentação do processo judicial e administrativo no ordenamento pátrio.

Dessa forma, para o exercício pleno dos direitos mencionados no parágrafo anterior, faz-se necessário, como ensina JANCZESKI, que "as decisões administrativas proferidas no processo administrativo fiscal deverão ser motivadas de modo explícito, claro e congruente, com apontamento dos fundamentos de fatos e de direito, dando conta das razões que levaram o julgador a adotar uma tese ou outra desenvolvida no processo. Os motivos que, às vezes, são denominados causa, ou base legal do ato, são o conjunto dos elementos objetivos de fato ou de direito que constituem o fundamento do ato a que são absolutamente independentes da psicologia de seus atos. É na motivação que se distingue entre o arbítrio e o julgamento."

Todavia, Excelência, haja vista a manifesta conexão entre este AIOA e os AIOP nº 37.099.843-0, 37.099.844-8, 37.099.845-6 e 37.099.846-4, a falta ou ausência de motivação e a extrema parcialidade da autoridade julgadora serão objeto dos recursos destes últimos e ali melhor expostos e arrazoados.

4. DO PEDIDO

Ex positis, a recorrente requer a esse Egrégio Conselho que admita o presente recurso, bem como, seja deferida a juntada dos documentos anexados ao presente, para que lhe seja dado provimento integral, determinando a reforma/nulidade do Acórdão nº 01-22.345 da 4ª Turma da DRJ/BEL, considerando improcedente a AI nº 37.210.667-6, como medida da mais lidima JUSTIÇA!

O presente recurso compôs lote sorteado para esta relatora.

É o relatório.

Voto

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Em linhas gerais, no recurso apresentado, o contribuinte insurge-se em relação aos seguintes pontos:

- i) Necessidade de conexão com os AI n.º 37.099.843-0, 37.099.844-8, 37.099.845-6 e 37.099.846-4 e de não ter sido intimado das decisões de 1ª instância dos mesmos.
- ii) Decadência quinquenal de ofício das contribuições previdenciárias nos autos de obrigações principais e acessórias e
- iii) Reitera as razões da impugnação para que sejam examinadas pelo Conselho tendo em vista que a decisão recorrida se revelou arbitrária e inconstitucional por ausência de motivação e por extrema parcialidade da autoridade julgadora.

Inicialmente, cumpre observar a manifestação da autoridade julgadora de primeira instância em relação à conexão e à decadência, mediante a reprodução dos excertos abaixo (fls. 118/119):

(...)

Da Conexão do Presente AIOA Com os AIOP'S

A impugnante solicita que o presente auto de infração por descumprimento de obrigação acessória (AIOA) seja julgado simultaneamente com os autos de infração por descumprimento de obrigação principal (AIOP's), por haver conexão entre eles, argumentando que caso os AIOP's venham a ser julgados improcedentes o presente AIOA também o seria, pois refere-se aos mesmos lançamentos contidos naqueles.

Dito isto, informo que a lide envolvendo os AIOP's acima referidos já foi julgada por meio dos Acórdãos de números 21.434, 21.435 e 21.436, exarados em 15/04/2011, pela 4ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ), em Belém, decidindo-se pela procedência parcial das respectivas impugnações e manutenção parcial dos respectivos créditos tributários.

1 - No que tange aos levantamentos ANS, ZI, REF, Z2, TRP, Z3, RGA e DAL, o crédito tributário apurado até a competência 09/2004 foi reconhecido como totalmente extinto, face a ocorrência da decadência (artigo 150, §4º, c/c o artigo 156, V, ambos do CTN);

2 - Ainda no que tange aos levantamentos ANS, ZI, REF, Z2, TRP, Z3, RGA e DAL, o crédito tributário apurado referente ao período não alcançado pela decadência foi mantido na sua totalidade, em razão de terem sido consideradas improcedentes as razões de defesa apresentadas;

3 - O crédito tributário decorrente do levantamento "COI – Compensação Indevida" (glosa de compensação em GFIP) não teve o seu mérito analisado, em obediência aos princípios da eficiência e da economicidade, face ter sido reconhecido como totalmente extinto, em razão da decadência verificada (artigo 150, §4º, c/c o artigo 156, V, ambos do CTN);

4 - O crédito tributário apurado pelo Fisco decorrente do Levantamento "RGA - REMUN DECLAR GFIP APÓS INIC AF" não foi alcançado pela decadência, mas teve seu valor retificado para menor, face a verificação, no sistema informatizado da RFB, da existência de recolhimento não considerado pela fiscalização.

Da Não Ocorrência de Decadência no Presente AIOA

Quanto à ocorrência da decadência parcial verificada nos processos dos AIOP's acima referidos, é de se esclarecer que estes têm natureza diversa do presente AIOA, pois decorrem do descumprimento de obrigação principal (obrigação de recolher contribuições), enquanto o presente AIOA decorre do descumprimento de obrigação acessória (obrigação de fazer ou não fazer), notadamente, a obrigação de informar dados em GFIP.

Em outras palavras, a lavratura do presente AIOA independe do recolhimento das contribuições ter ocorrido ou não, bem como independe de o lançamento das contribuições estar decadente ou não, devendo-lhe, para a verificação da ocorrência de

sua decadência, ser aplicada não a regra específica contida no artigo 150 §4º do CTN, utilizada para o lançamento das contribuições (lançamento por homologação), mas a regra geral contida no artigo 173 I da mesma Lei, uma vez que não se trata de lançamento por homologação:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Assim, para fins de cômputo do prazo de decadência, no presente processo, tem-se que a fazenda pública teria até 31/12/2009 para lavrar o presente AIOA sem a ocorrência da decadência, posto que a decadência para a competência 01/2004, a mais "antiga", só se daria em 01/01/2010 (cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento poderia ter sido efetuado — art. 173, I, do CTN). Este entendimento encontra respaldo no Parecer da Procuradoria Geral da Fazenda nacional - PGFN/CAT nº 1.617/2008, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, em 18/08/2008, combinado com a respectiva Nota emitida em complemento ao referido parecer. A Nota traz, ao seu final, os seguintes dizeres:

Frise-se a conclusão da presente Nota de que o prazo de decadência para constituir as obrigações tributárias acessórias relativas às contribuições previdenciárias é de cinco anos e deve ser contado nos termos do art. 173, I, do CTN.

Diante do acima exposto, restou demonstrado que não há que se falar em ocorrência de decadência para o presente AIOA.

(...)

A despeito do assunto, apesar de não merecer qualquer reparo a decisão recorrida, cumpre-nos apenas complementar com as seguintes considerações:

Da Conexão com os AI nº 37.099.843-0, 37.099.844-8, 37.099.845-6 e 37.099.846-4

O Recorrente aduz a necessidade de julgamento conjunto dos presentes autos com os recursos voluntários dos autos de infração nº 37.099.843-0, 37.099.844-8, 37.099.845-6 e 37.099.846-4, decorrentes do mesmo procedimento fiscal e, também, de não ter sido intimado das decisões de 1ª instância dos mesmos.

Rememorando, os autos de infração acima referidos correspondem às seguintes infrações:

AI - DEBCAD N°	Assunto	Processo N°
37.099.843-0	contribuição da empresa para o FPAS e RAT	14367.000251/2009-96
37.099.844-8	contribuição dos segurados — não descontada	14367.000252/2009-31
37.099.845-6	contribuição da empresa para outras entidades e fundos	14367.000253/2009-85
37.099.846-4	contribuição descontada dos segurados	14367.000254/2009-20

Em consulta realizada ao sistema Comprot, cujas telas estão anexadas abaixo, constatou-se que todos os processos referidos estão arquivados e que não houve interposição por parte do contribuinte de recursos voluntários. Por conseguinte, a conclusão apontada é no sentido

de que as decisões de primeira instância nos referidos processos tornaram-se definitivas no âmbito administrativo.

Ministério da Fazenda

Comprot - Comunicação e Protocolo**Consulta de Processo**

Dados Básicos Movimentos Posicionamentos

Dados do Processo

Número: 14367.000252/2009-31
Data de Protocolo: 10/09/2009
Documento de Origem: A1370998448
Procedência:
Assunto: AUTO DE INFRAÇÃO - ASSUNTOS PREVIDENCIARIOS
Nome do Interessado: MILLENNIUM LOCADORA LTDA
CNPJ: 03.422.390/0001-86
Tipo: Digital
Sistemas: Profisc: Não e-Processo: Sim SIEF: Controlado pelo SIEF

Localização Atual

Órgão de Origem: COORD GERAL ARRECADACAO COBRANCA-RFB-MF
Órgão: ARQUIVO DIGITAL ORGAOS CENTRAIS-RFB-MF
Movimentado em: 09/01/2014
Sequência: 0012
RM: 14085
Situação: ARQUIVADO
UF: DF

Este documento não indica a existência de qualquer direito creditório.

Ministério da Fazenda

Comprot - Comunicação e Protocolo**Consulta de Processo**

Dados Básicos Movimentos Posicionamentos

Dados do Processo

Número: 14367.000253/2009-85
Data de Protocolo: 10/09/2009
Documento de Origem: A1370998456
Procedência:
Assunto: AUTO DE INFRAÇÃO - ASSUNTOS PREVIDENCIARIOS
Nome do Interessado: MILLENNIUM LOCADORA LTDA
CNPJ: 03.422.390/0001-86
Tipo: Digital
Sistemas: Profisc: Não e-Processo: Sim SIEF: Controlado pelo SIEF

Localização Atual

Órgão de Origem: COORD GERAL ARRECADACAO COBRANCA-RFB-MF
Órgão: ARQUIVO DIGITAL ORGAOS CENTRAIS-RFB-MF
Movimentado em: 09/01/2014
Sequência: 0012
RM: 14085
Situação: ARQUIVADO
UF: DF

Este documento não indica a existência de qualquer direito creditório.

Ministério da Fazenda

Comprot - Comunicação e Protocolo

Consulta de Processo

Dados Básicos Movimentos Posicionamentos

Dados do Processo

Número: 14367.000254/2009-20
Data de Protocolo: 10/09/2009
Documento de Origem: AI370998464
Procedência:
Assunto: AUTO DE INFRACAO - ASSUNTOS PREVIDENCIARIOS
Nome do Interessado: MILLENNIUM LOCADORA LTDA
CNPJ: 03.422.390/0001-86
Tipo: Papel
Sistemas: Profisc: Não e-Processo: Não SIEF: Não controlado SIEF

Localização Atual

Órgão de Origem: ARQUIVO GERAL DA SAMF-AM
Órgão: ARQUIVO GERAL DA SAMF-AM
Movimentado em: 03/06/2011
Sequência: 0005
RA: 04702
Situação: ARQUIVADO POR 10 ANOS
UF: AM

Em virtude dessas considerações, cumpre observar que devem ser aplicados aos presentes autos os reflexos das decisões de primeira instância, que se tornaram definitivas no âmbito administrativo em face da não interposição de recursos voluntários pelo contribuinte nos processos nº 14367.000251/2009-96 (AI – DEBCAD 37.099.843-0 – contribuição da empresa para o FPAS e RAT), 14367.000252/2009-31 (AI – DEBCAD 37.099.844-8 – contribuição dos segurados — não descontada) e 14367.000254/2009-20 (AI – DEBCAD 37.099.846-4 – contribuição descontada dos segurados).

Da Decadência das Obrigações Acessórias

O Supremo Tribunal Federal (STF), por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212 de 1991 que estabeleciam os prazos decadencial e prescricional das contribuições previdenciária em 10 (dez) anos e editou a Súmula Vinculante nº 08:

Súmula Vinculante nº 08:

São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

Desse modo, como os demais tributos, as contribuições previdenciárias sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do Código Tributário Nacional (CTN).

Sobre o termo inicial de contagem do prazo decadencial, importante esclarecer que os procedimentos administrativos de constituição de créditos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias sujeitam-se ao regime de decadência referido no artigo 173 do CTN¹, pois tais créditos tributários decorrem sempre de lançamento de ofício, jamais de

¹ Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; (...)

lançamento por homologação, circunstância que afasta a incidência da contagem do prazo estabelecida no artigo 150, § 4º do CTN.

Tal entendimento encontra-se consolidado neste órgão colegiado, objeto da Súmula CARF n.º 148, abaixo reproduzida:

Súmula CARF n.º 148

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 03/09/2019

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

Releva notar, ainda, que também encontra-se consolidado o entendimento acerca do termo inicial do prazo decadencial, objeto da Súmula CARF n.º 101, a seguir:

Súmula CARF n.º 101

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2014

Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Tecidas essas considerações necessárias, observa-se que no caso dos presentes autos, a multa compreende o período de 1/2004 à 12/2004 (fls. 7/12 e 53/56). Aplicando-se a regra de contagem prevista no artigo 173, inciso do CTN, tem-se que o termo inicial da contagem do prazo decadencial, em relação às competências **01/2004 a 11/2004**, começou a fluir em **01/01/2005**, expirando-se em **31/12/2009** e a ciência do lançamento ocorreu em **07/10/2009** (fl. 77), não há decadência a ser reconhecida. Quanto à competência **12/2004** o termo inicial da contagem do prazo decadencial começou a fluir em **01/01/2006**, expirando-se em **31/12/2010**, do mesmo modo, a ciência ocorreu dentro do prazo decadencial.

Da Irresignação em Relação à Decisão de 1ª Instância

Quanto a alegação de ser a decisão de 1ª instância arbitrária e inconstitucional por falta ou ausência de motivação e por extrema parcialidade da autoridade julgadora é tese que não merece prosperar. Consoante jurisprudência assente nos tribunais superiores, o julgador não é obrigado a se manifestar sobre todas as alegações das partes, nem a se ater aos fundamentos indicados por elas ou apreciar, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão, o que de fato ocorreu no caso presente. Nesse sentido, transcrevemos o seguinte excerto de julgado de relatoria do Ministro Humberto Martins do Superior Tribunal de Justiça (STJ):

(...)

O Tribunal de origem não precisaria refutar, um a um, todos os argumentos elencados pela parte ora agravante, mas apenas decidir as questões postas.

Portanto, ainda que não tenha se referido expressamente a todas as teses de defesa, as matérias que foram devolvidas à apreciação da Corte a quo estão devidamente apreciadas.

É cediço, no STJ, que o juiz não fica obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações das partes, nem a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão, o que de fato ocorreu.

Ressalte-se, ainda, que cabe ao magistrado decidir a questão de acordo com o seu livre convencimento, utilizando-se dos fatos, das provas, da jurisprudência, dos aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso concreto.

Nessa linha de raciocínio, o disposto no art. 131 do Código de Processo Civil: "Art. 131. O juiz apreciará livremente a prova, atendendo aos fatos e circunstâncias constantes dos autos, ainda que não alegados pelas partes; mas deverá indicar, na sentença, os motivos que lhe formaram o convencimento. (AgRg no REsp nº 1.130.754, Rel. Min. Humberto Martins, DJ 13.04.2010).

Também é assente a jurisprudência nos referidos tribunais superiores no sentido de que "se os fundamentos do acórdão recorrido não se mostram suficientes ou corretos na opinião do recorrente, não quer dizer que eles não existam. Não se pode confundir ausência de motivação com fundamentação contrária aos interesses da parte". Corroborando com tal assertiva, transcrevemos a ementa do AgInt no REsp 1584831 / CE de relatoria do Ministro Humberto Martins do Superior Tribunal de Justiça (STJ), julgado em 14/6/2016 e publicado no DJe de 21/6/2016:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 489, § 1º, DO CPC/2015 INEXISTENTE. DECISÃO FUNDAMENTADA EM PACÍFICA JURISPRUDÊNCIA DO STJ. ENTENDIMENTO CONTRÁRIO AO INTERESSE PARTE.

1. Ao contrário do que aduzem os agravantes, a decisão objurgada é clara ao consignar que a jurisprudência do STJ é remansosa no sentido de que o décimo terceiro salário (gratificação natalina) reveste-se de caráter remuneratório, o que legitima a incidência de contribuição previdenciária sobre tal rubrica, seja ela paga integralmente ou proporcionalmente.

2. O fato de o aviso prévio indenizado configurar verba reparatória não afasta o caráter remuneratório do décimo terceiro incidente sobre tal rubrica, pois são parcelas autônomas e de natureza jurídica totalmente diversas, autorizando a incidência da contribuição previdenciária sobre esta e afastando a incidência sobre aquela. Inúmeros precedentes.

3. Se os fundamentos do acórdão recorrido não se mostram suficientes ou corretos na opinião do recorrente, não quer dizer que eles não existam. Não se pode confundir ausência de motivação com fundamentação contrária aos interesses da parte, como ocorreu na espécie. Violação do art. 489, § 1º, do CPC/2015 não configurada. (grifos nossos)

Agravo interno improvido.

No mesmo sentido o julgado abaixo:

PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. DIREITO POSSESSÓRIO. IMÓVEL DE NATUREZA PÚBLICA. OCUPAÇÃO IRREGULAR POR PARTICULAR. DESOCUPAÇÃO. INDENIZAÇÃO. AFASTAMENTO. AUSÊNCIA DE MÁ-FÉ. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC/1973. ALEGAÇÃO GENÉRICA. SÚMULA 284/STF. CONTRARIEDADE AOS ARTS. 131, 165 E 458 DO CPC/1973. NÃO OCORRÊNCIA. ACÓRDÃO FUNDAMENTADO. DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL. ANÁLISE PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. INVIABILIDADE. USURPAÇÃO DE COMPETÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. PREQUESTIONAMENTO DE DISPOSITIVOS INDICADOS. AUSÊNCIA. SÚMULA 211 DO STJ. REVISÃO DO JULGADO PROFERIDO NA ORIGEM. IMPOSSIBILIDADE. REEXAME DA PROVA. SÚMULA 7/STJ.

1. A genérica alegação de ofensa ao art. 535 do CPC/1973, sem a demonstração exata dos pontos pelos quais o acórdão se fez omissivo, contraditório ou obscuro, atrai o óbice da Súmula 284 do STF.

2. Não há falar em violação dos arts.131, 165 e 458 do CPC/1973, este último equivalente ao art. 489, § 1º, do CPC/2015, **pois esta eg. Corte Superior possui precedente no sentido de que, "se os fundamentos do acórdão recorrido não se mostram suficientes ou corretos na opinião do recorrente, não quer dizer que eles não existam. Não se pode confundir ausência de motivação com fundamentação contrária aos interesses da parte, como ocorreu na espécie. Violação do art. 489, § 1º, do CPC/2015 não configurada"** (AgInt no REsp 1.584.831/CE, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 14/6/2016, DJe 21/6/2016). 3. É entendimento sedimentado nesta Corte o de não haver omissão no acórdão que, com fundamentação suficiente, ainda que não exatamente a invocada pelas partes, decide de modo integral a controvérsia posta, não havendo incompatibilidade entre a não ocorrência de ofensa ao art. 535 do CPC/1973 e a ausência de prequestionamento quanto a teses invocadas pela parte recorrente, mas não debatidas pelo Tribunal local, por entender suficientes para a solução da controvérsia outros argumentos utilizados pelo colegiado. Incidência do enunciado n. 211 da Súmula do STJ.

4. Não cabe ao Superior Tribunal de Justiça analisar suposta ofensa a dispositivo de natureza constitucional, sob pena de usurpação da competência reservada pela Constituição ao Supremo Tribunal Federal. Precedentes: AgRg no REsp 1.119.910/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 11/12/2009; REsp 735.156/PE, Rel. Ministro Francisco Falcão, Rel. p/ acórdão Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 3/11/2008.

5. Extrai-se do acórdão recorrido que os arts. 100, 186, 927, 944, 952 e 1.208 do Código Civil, apontados como violados, não foram objeto de apreciação pelo Tribunal de origem, estando ausente o requisito do prequestionamento. Incidência da Súmula 211 do STJ.

6. Na via especial, não cabe a análise de tese recursal que demande a incursão na seara fático-probatória dos autos. Incidência da orientação fixada pela Súmula 7 do STJ.

7. Agravo interno a que se nega provimento.

(AgInt no REsp 1338825 / RJ, relatoria Ministro OG FERNANDES, T2 - SEGUNDA TURMA, Data do Julgamento 21/03/2018, Data da Publicação/Fonte DJe 03/04/2018).
(grifos nossos)

Da Obrigação Acessória e do seu Descumprimento

O motivo da autuação foi o fato da empresa ter apresentado a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

A previsão legal da penalidade imposta encontra-se nos artigos 32, inciso IV, § 5º da Lei nº 8.212 de 1991 combinado com o artigo 284, inciso II e 373 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048 de 1999, correspondendo a multa aplicável a 100% (cem por cento) do valor da contribuição devida e não declarada, limitada por competência, em função do número de segurados da empresa, observado o limite mensal previsto no parágrafo 4º do artigo 32 da Lei nº 8.212 de 1991, equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no artigo 92 da Lei nº 8.212 de 1991.

O valor mínimo considerado de R\$ 1.329,18 foi estabelecido pela Portaria Interministerial MPS/MF nº 48 de 12/2/2009, perfazendo, na aplicação do auto de infração, código de fundamentação legal - CFL 68, o montante de R\$ 22.596,06 (vinte e dois mil, quinhentos e noventa e seis reais e seis centavos), conforme consta no Relatório Fiscal do Auto de Infração (fls. 7/12) e demonstrativo (fl. 56).

Em observância ao artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN, foi realizada a comparação entre as penalidades previstas na Lei nº 8.212 de 1991 para os fatos geradores

anteriores e posteriores à vigência da MP n.º 449 de 4/12/2008, que alterou a Lei n.º 8.212 de 1991, tendo sido verificado pela fiscalização que a legislação aplicável a fatos geradores ocorridos anteriormente à vigência da MP 449 de 2008, resultou mais benéfica ao contribuinte, a aplicação do auto de infração, código de fundamentação legal - CFL 68, para as competências de 2/2004 a 4/2004 e 7/2004 a 13/2004.

De acordo com o Relatório Fiscal da Infração (fls. 7/8):

Relatório Fiscal da Infração

1 Em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização N.º 02.2.01.00-2008-00613-7, a empresa Millennium Locadora Ltda foi intimada a apresentar dentre outros documentos e informações, mediante Termo de Início da Ação Fiscal - TIAF, 20/06/2008 (em anexo), "Guias de Recolhimento do FGTS e Informações a Previdência Social - GFIP, GRFP e GRPC com comprovantes de entrega e eventuais retificações", no período de 01/2004 a 12/2004.

2 Recepcionada a documentação solicitada, constatamos que a empresa deixou de informar na GFIP, os seguintes valores:

2.1 Na competência 11/2004 o valor descontado em Termo de Rescisão de Contrato de Trabalho - TRCT, do segurado empregado Davi Carneiro da Silva;

2.2 Em todas as competências os valores pagos, em espécie, a título de alimentação e transporte, conforme Declaração da empresa, datada 19/09/2008 (em anexo), sem, no entanto, discriminar tais valores. Arbitramos, então, por aferição indireta, os valores pertinentes de acordo com os "Demonstrativo do Arbitramento do Salário de Contribuição (Valores Pagos a Título de Refeição)" e "Demonstrativo do Arbitramento do Salário de Contribuição (Valores Pagos a Título de Transporte)". Observe-se que a empresa não possuía inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, nos termos da legislação em vigor (Lei n.º 6.321/76) e que efetuou pagamentos a título de Vale Transporte em desacordo com a Lei n.º 7.418/85;

2.3 Em face do faturamento da empresa, e da ausência de Escrituração Contábil, arbitramos, também por aferição indireta, para todas as competências, diferenças de Salários e Ordenados apuradas entre os valores de mão-de-obra contidos nas Notas Fiscais de Serviços emitidas pela empresa e os até então declarados na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações a Previdência Social - GFIP, consoante "Demonstrativo de Apuração por Aferição Indireta da Remuneração de Segurados Empregados" - "Quadro 1 - Apuração do valor bruto mensal das Notas Fiscais de Serviço" e "Quadro 2 - Apuração da remuneração por aferição indireta", em anexo;

2.4 Também foram considerados como não declarados em GFIP os valores oriundos de glosa de compensações levadas a termo sem a devida comprovação de sua origem, nas competências 03/2004, 07/2004 e 08/2004, conforme "Demonstrativo de Apuração de Compensações Indevidas", em anexo (a empresa não esclareceu a origem dos valores compensados solicitada no Termo de Intimação Fiscal n.º 08, de 04/09/2009, em anexo).

3 Tal procedimento, ou seja, deixar de informar na GFIP a remuneração, no todo ou em parte, dos segurados empregados, representa infração ao disposto na Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, art. 32, inc. IV e §§ 3º e 5º, acrescentado pela Lei n.º 9.528, de 10/12/1997, combinado com art. 225, IV e § 4º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/1999 e sujeitará a empresa à multa aplicada conforme "Relatório Fiscal da Aplicação da 3.1 Esclarecemos que os valores arbitrados por aferição indireta referem-se a todos os segurados empregados incluídos nas folhas de pagamento do período fiscalizado.

(...)

Depreende-se da reprodução acima que a fiscalização identificou que o contribuinte informou de forma inexata ou omissa nas GFIPs do período de 01/2004 a 12/2004, a totalidade dos pagamentos efetuados a seus próprios segurados empregados.

Ao reiterar os argumentos da peça impugnatória, o contribuinte insurgiu-se em relação aos seguintes pontos (fls. 84/85):

(...)

Adicionalmente, inobstante o fato de que a flagrante improcedência dos lançamentos relativos a diversos dos fatos geradores que ensejaram a presente autuação tenha sido arguida em impugnações específicas, cumpre-nos tecer as seguintes considerações:

a) Dos Arbitramentos com Base em Notas Fiscais de Serviços: sendo a multa da presente autuação calculada sobre a contribuição efetivamente devida (100%, até o limite, conforme o número de segurados), não declarada em GFIP em determinada competência, não pode prosperar o método utilizado pela auditoria fiscal, vez que os valores de salário-de-contribuição apurados com base em notas fiscais de serviços, não podem integrar o cálculo da penalidade imposta, por tratar-se apenas de supostas diferenças de contribuições, de forma global, não comprovadas documentalmente como devidas à arrecadação federal.

É o que se depreende, inclusive, do disposto na Instrução Normativa SRP nº 03, de 14/07/2005, atualmente em vigor:

Art. 659. Caso haja agravante, o valor da multa será obtido mediante a multiplicação do valor mínimo estabelecido pelos fatores de elevação previstos nos incisos II a X do art. 657.

(...)

§ 3º Se houver a materialização das infrações referidas nos arts. 646 a 648, exceto a prevista no § 2º do art. 648, a multa será calculada separadamente para cada ocorrência, devendo-se totalizar os valores obtidos em todas essas ocorrências para calcular o valor final da multa a ser aplicada.

§ 4º Se houver a materialização das demais infrações não referidas nos arts. 646 a 648, a multa será fixada por Auto de Infração, independentemente do número de ocorrências. (grifos nossos)

b) Do Arbitramento dos Salários Indiretos (Alimentação e Transporte): novamente trata-se de arbitramento, cujos valores, por lógica, não podem integrar o cálculo da presente multa. Ainda, neste caso, a auditoria fiscal cometeu tributação *bis in idem*, ao arbitrar os salários indiretos em vista de um arbitramento anterior das remunerações dos segurados empregados com base em notas fiscais de serviços.

(...)

Observa-se que na decisão recorrida, o julgador apresentou narrativa minuciosa e fundamentada dos motivos justificadores da manutenção do lançamento ora combatido, apresentados de forma sintetizada abaixo, razão pela qual não podem ser acatadas as alegações do contribuinte:

- Não há qualquer reparo em relação aos valores decorrentes da aplicação da técnica de aferição indireta pela autoridade autuante, restando a mesma devidamente motivada e não foi verificado qualquer erro na apuração.
- Não consta da redação dos referidos dispositivos (artigo 659 *caput* e §§3º e 4º) qualquer impedimento para a aplicação do procedimento de aferição indireta na apuração do valor da multa do presente AIOA, mesmo porque, tais dispositivos referem-se tão-somente às situações em que aplicou-se o agravamento da multa, o que não ocorreu no presente caso.
- Não é possível acolher o argumento defensivo de que, *os valores decorrentes do arbitramento dos salários indiretos (alimentação e transporte) não podem integrar o cálculo da presente multa.*, tendo em vista que a autuação está

fundamentada na legislação aplicável, não sendo possível dispensar a sua aplicação sob a simples alegação de - sob o ponto de vista da impugnante - não ser lógico.

Complementando a decisão recorrida, acrescente-se, que a informação de compensação indevida resulta em diferença a menor na GFIP, subsumindo-se ao dispositivo normativo que prevê a multa no caso de apresentação de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

Portanto, resta claro que, em última análise uma vez que foi constatado que o contribuinte deixou de informar na Guia de recolhimento do Fundo de Garantia e Tempo de Serviço e Informações a Previdência Social — GFIP, segurados contribuinte individual e respectivas remunerações, restou, portanto, caracterizada a ocorrência dos fatos geradores, não merecendo reparo o acórdão recorrido.

Jurisprudência e Decisões Administrativas

No que concerne à interpretação da legislação e ao entendimento jurisprudencial indicado pela Recorrente, nos termos do artigo 100 do Código Tributário Nacional (CTN), somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso.

As decisões administrativas trazidos aos autos não estão amparadas por lei para se tornar normas complementares, portanto, mesmo que reiteradas, as referidas decisões não têm efeito vinculante.

No âmbito administrativo cabe ao conselheiro do CARF observar as súmulas aprovadas pelas Turmas e pelo Pleno da CSRF.

De aduzir-se, em conclusão, que a jurisprudência trazida aos autos pelo Recorrente não vincula este julgamento na esfera administrativa.

Reflexos das Decisões Proferidas nos Processos de Obrigações Principais

Como exposto, o presente processo tem por objeto multa CFL 68, equivalente a 100% (cem por cento) do valor devido relativo à contribuição não declarada em GFIP, nos termos do artigo 32, IV, § 5º da Lei nº 8.212 de 1991.

Em virtude do valor da penalidade aplicada nos presentes autos estar diretamente relacionada ao montante do crédito tributário discutido nos processos administrativos que têm por objeto os créditos de obrigações principais, é de rigor a aplicação, neste caso, dos reflexos das decisões proferidas naqueles autos, uma vez que são oriundos da mesma fiscalização.

Ressalta-se, por fim, que por se tratar de multa por descumprimento de obrigações acessórias, a contagem do prazo decadencial do presente lançamento deve ser efetuada nos termos do artigo 173, inciso I do CTN e não de acordo com o artigo 150 § 4º do CTN, aplicável ao lançamento das obrigações principais, conforme prevê a Súmula CARF nº 148:

Súmula CARF nº 148

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 03/09/2019

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, vota-se em dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar a aplicação ao presente, no que couber, dos reflexos decorrentes de eventuais desonerações levadas a termo nos processos em que se discutiram as obrigações principais correspondentes.

Débora Fófano dos Santos