



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

<b>Processo nº</b>	14751.001629/2009-35
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2402-003.158 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	17 de outubro de 2012
<b>Matéria</b>	REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS: PARCELAS EM FOLHA DE PAGAMENTO
<b>Recorrente</b>	ABSOLUTA RECURSOS HUMANOS E SERVIÇO LTDA
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/10/2008

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA NO PRAZO - PRECLUSÃO - NÃO INSTAURAÇÃO DO CONTENCIOSO

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante no prazo legal. O contencioso administrativo fiscal só se instaura em relação àquilo que foi expressamente contestado na impugnação apresentada de forma tempestiva

AUTUAÇÃO - LAVRATURA - LOCAL DE OCORRÊNCIA - FORA DAS DEPENDÊNCIAS DO SUJEITO PASSIVO - POSSIBILIDADE

Não representa qualquer nulidade o fato da análise da documentação da empresa, a produção material das peças que compõe a autuação e a efetiva lavratura ocorrer fora das dependências do sujeito passivo. A lavratura se formaliza no momento da ciência, que segundo o Decreto 70.235/1972, pode se dar pessoalmente, por via postal, edital, ou qualquer outro meio com comprovação de recebimento

**INCONSTITUCIONALIDADE**

É prerrogativa do Poder Judiciário, em regra, a argüição a respeito da constitucionalidade ou ilegalidade e, em obediência ao Princípio da Legalidade, não cabe ao julgador no âmbito do contencioso administrativo afastar aplicação de dispositivos legais vigentes no ordenamento jurídico pátrio sob o argumento de que seriam constitucionais

**MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR.**

O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a

multa de mora nos percentuais da época, limitada a 75% (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei nº 8.212/1991).

**Recurso Voluntário Provido em Parte**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, em dar provimento parcial para recálculo da multa nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores, observado o limite de 75%.

Ana Maria Bandeira- Relatora.

Júlio César Vieira Gomes – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Júlio César Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Jhonatas Ribeiro da Silva e Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

## Relatório

Trata-se de lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição da empresa, à destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, bem como a contribuição do contribuinte individual, cuja arrecadação e recolhimento passou a ser responsabilidade da empresa após a vigência da Lei nº 10.666/2003. Também foram glosados os valores pagos a título de salário família, em razão da empresa não haver apresentado a documentação relativa ao pagamento do benefício.

Segundo do Relatório Fiscal (fls. 45/52), os fatos geradores das contribuições lançadas são as remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais, sócios da empresa.

As remunerações dos segurados empregados foram apuradas nas folhas de pagamento, sendo que parte delas não é reconhecida como base de incidência de contribuições previdências, pagas a título de cesta básica, adicional noturno, ajuda de custo, prêmio e comissão.

A autuada deixou de apresentar os livros contábeis e a documentação exigida pela legislação previdenciária para concessão e manutenção do salário família pago aos segurados-empregados, razão pela qual sofreu autuação por descumprimento da obrigação acessória.

Diante da falta de apresentação do contabilidade (livros Diário/Razao ou livro Caixa e Registro de Inventário) e da ausência de informação relativa às remunerações pagas ao sócios tanto nas folhas de pagamento como na GFIP – Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social, as remunerações dos contribuintes individuais (dois sócios de empresa) foram apuradas por arbitramento tomando por base a maior remuneração mensal paga a um empregado da notificada.

Com a edição da Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009, que alterou as multas aplicadas tanto no caso de descumprimento de obrigações acessórias como principais, a auditoria fiscal, sob o argumento de apurar a situação mais benéfica ao sujeito passivo com base no disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, efetuou o cálculo da multa pela legislação anterior e pela legislação superveniente, a fim de verificar a melhor situação para o contribuinte.

Para tanto, efetuou a soma da multa pelo descumprimento da obrigação acessória de declarar os fatos geradores em GFIP, prevista no art. 32, inciso IV e §§ 3º e 5º, Lei nº 8.212/1991, com a multa de mora do art. 35 da Lei nº 8.212/91 e comparou o resultado com a multa de ofício prevista na Lei nº 9.430/1996, art. 44, inciso I, que passou a ser aplicada por força do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, incluído pelo art. 26 da Lei nº 11.941/2009.

No caso, restou mais favorável ao sujeito passivo a multa de ofício.

A autuada teve ciência do lançamento em 30/06/2009 e apresentou defesa (fls. 71/80) onde alega, em síntese, que a auditoria fiscal efetuou lançamento de diferença entre o valor apurado e o recolhido, porém, não considerou as retenções discriminadas nas notas fiscais de serviços.

Argumenta que a doutrina especializada é taxativa quanto à obrigatoriedade da lavratura do auto de infração no local do estabelecimento fiscalizado; considerando-se ineficaz e inválida a peça básica do procedimento administrativo fiscal, "in casu", o auto de infração, quando lavrado na própria repartição fiscal, como ocorreu.

Pela razão acima, entende que a autuação deve ser declarada nula.

Alega que indício e presunção não podem caracterizar o crédito tributário e que a multa aplicada seria confiscatória.

Pelo Acórdão nº 11-33.867 (fls. 98/104) a 7ª Turma da DRJ/Recife considerou a autuação procedente mantendo o crédito em sua integralidade.

Contra tal decisão, a autuada apresentou recurso tempestivo, onde inova nas alegações de que a intimação por carta só seria possível ante a recusa de recebimento por parte do contribuinte, razão pela qual a intimação seria nula e a irregularidade insanável.

Inova, também, com o argumento de ofensa ao princípio do contraditório em virtude da auditoria fiscal não haver intimado o contribuinte para esclarecimentos antes de efetuar o lançamento e que a utilização da taxa de juros SELIC seria constitucional.

Somente em sede recursal, a autuada vem alegar que a inidoneidade dos fornecedores dos bens não pode redundar em glosas de créditos na escrita fiscal dos adquirentes dos bens, se estes ignoram a situação e que o agente fiscal autuou a empresa baseado em uma suposição de fraude e conluio que culminou com a escrituração de créditos ditos inexistentes, simplesmente porque o fornecedor de mercadoria não estava localizado no estabelecimento informado ao fisco.

Quanto à multa mantém a alegação de que esta teria um caráter confiscatório e solicita que haja determinação de que a multa aplicada se limite a 20% do crédito principal, nos termos do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o artigo 61, § 2º da Lei nº 9.430/96, c/c o art. 106, inciso III, do CTN.

Os autos foram encaminhados a este Conselho para apreciação do recurso interposto.

É o relatório.

**Voto**

Conselheira Ana Maria Bandeira, Relatora

O recurso é tempestivo e não há óbice ao seu conhecimento.

Inicialmente cumpre dizer que a recorrente apresentou argumentações de forma inovadora em sede recursal.

Assevera-se que, tais alegações não foram apresentadas na defesa e, a meu ver, o contencioso administrativo fiscal só é instaurado mediante apresentação de defesa tempestiva e somente em relação às matérias expressamente impugnadas.

Dessa forma, entendo que encontra-se precluído o direito à discussão de matéria trazida de forma inovadora na segunda instância administrativa, em razão do que dispõe o art. 17 do Decreto nº 70.235/1972, *in verbis*:

*“Art.17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante”*

Assim, as seguintes alegações não serão conhecidas em razão da preclusão:

- Nulidade por irregularidade insanável em razão da ocorrência de intimação por carta, situação que só seria possível ante a recusa de recebimento por parte do contribuinte.
- Ofensa ao princípio do contraditório em virtude da auditoria fiscal não haver intimado o contribuinte para esclarecimentos antes de efetuar o lançamento.
- Que a utilização da taxa de juros SELIC seria constitucional.
- Que a inidoneidade dos fornecedores dos bens não pode redundar em glosas de créditos na escrita fiscal dos adquirentes dos bens, se estes ignoram a situação e que o agente fiscal autuou a empresa baseado em uma suposição de fraude e conluio que culminou com a escrituração de créditos ditos inexistentes, simplesmente porque o fornecedor de mercadoria não estava localizado no estabelecimento informado ao fisco.
- Que a multa aplicada se limite a 20% do crédito principal, nos termos do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o artigo 61, § 2º da Lei nº 9.430/96, c/c o art. 106, inciso III, do CTN.

A recorrente apresentou como argumento que levaria à nulidade, o fato da lavratura do auto de infração não ter se dado das dependências da autuada.

Tal alegação não merece melhor sorte.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 12/11/2012 por ANA MARIA BANDEIRA, Assinado digitalmente em 12/11/2012 por ANA MARIA BANDEIRA, Assinado digitalmente em 20/11/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES  
Impresso em 27/11/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Não há qualquer obrigatoriedade em que os trabalhos de auditoria fiscal ou a lavratura da autuação ocorram no estabelecimento do sujeito passivo.

Assevere-se que esta matéria é, inclusive, objeto de súmula emitida pelo CARF, especificamente, a Súmula nº 06, aprovada pela Portaria CARF nº 49/2010, publicada no Diário Oficial da União – DOU em 07/12/2010, *in verbis*:

*Súmula CARF nº 6: É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte.*

Ademais, o Decreto nº 70.235/1972, estabelece as formas de intimação do sujeito passivo, situação em que se efetiva o lançamento, conforme art. 23 e incisos, abaixo transcritos:

*Art. 23. Far-se-á a intimação:*

*I -pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*II -por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo*

A recorrente também alega que não foram consideradas as retenções prévias que teria sofrido em razão de sua atividade.

Conforme informado no Relatório Fiscal, as retenções existentes foram devidamente aproveitadas no lançamento.

Apesar de alegar o contrário, a recorrente não traz nenhum documento que demonstre a existência de qualquer guia de retenção que não tivesse sido aproveitada pela auditoria fiscal, restando claro o caráter protelatório da alegação.

Por fim, a recorrente alega que a multa aplicada seria confiscatória o que afrontaria princípios constitucionais.

Cumpre dizer que a multa aplicada obedeceu a legislação vigente e não cabe ao julgador no âmbito administrativo afastar a aplicação de dispositivo legal vigente no ordenamento jurídico sob o argumento de que este seria inconstitucional.

A impossibilidade acima decorre do fato ser o controle da constitucionalidade no Brasil do tipo jurisdicional, que recebe tal denominação por ser exercido por um órgão integrado ao Poder Judiciário.

O controle jurisdicional da constitucionalidade das leis e atos normativos, também chamado controle repressivo típico, pode se dar pela via de defesa (também chamada controle difuso, aberto, incidental e via de exceção) e pela via de ação (também chamada de controle concentrado, abstrato, reservado, direto ou principal), e até que determinada lei seja julgada inconstitucional e então retirada do ordenamento jurídico nacional, não cabe à administração pública negar-se a aplicá-la;

Ainda excepcionalmente, admite-se que, por ato administrativo expresso e formal, o chefe do Poder Executivo (mas não os seus subalternos) negue cumprimento a uma lei ou ato normativo que entenda flagrantemente inconstitucional até que a questão seja apreciada pelo Poder Judiciário, conforme já decidiu o STF (RTJ 151/331). No mesmo sentido decidiu o Tribunal de Justiça de São Paulo:

*“Mandado de segurança - Ato administrativo - Prefeito municipal - Sustação de cumprimento de lei municipal - Disposição sobre reenquadramento de servidores municipais em decorrência do exercício de cargo em comissão - Admissibilidade - Possibilidade da Administração negar aplicação a uma lei que reputa inconstitucional - Dever de velar pela Constituição que compete aos três poderes - Desobrigatoriedade do Executivo em acatar normas legislativas contrárias à Constituição ou a leis hierarquicamente superiores - Segurança denegada - Recurso não provido. Nivelados no plano governamental, o Executivo e o Legislativo praticam atos de igual categoria, e com idêntica presunção de legitimidade. Se assim é, não se há de negar ao chefe do Executivo a faculdade de recusar-se a cumprir ato legislativo inconstitucional, desde que por ato administrativo formal e expresso declare a sua recusa e aponte a inconstitucionalidade de que se reveste (Apelação Cível n. 220.155-1 - Campinas - Relator: Gonzaga Franceschini - Juiz Saraiva 21). (g.n.)”*

A abstenção de manifestação a respeito de constitucionalidade de dispositivos legais vigentes é pacífico na instância administrativa de julgamento, conforme se verifica na decisão deste Conselho que decidiu por sumular a questão por meio da Súmula nº 02 publicada no DOU em 07/12/2010, por meio da Portaria CARF nº 49, *in verbis*:

**Súmula CARF nº 2:**

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.*

No entanto, quanto à multa aplicada é necessário tecer algumas considerações.

Em razão das alterações introduzidas na Lei nº 8.212/1991 pela Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009, a qual estabeleceu a aplicação da multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 e considerando o inciso II, do art. 106 do Código Tributário Nacional que estabelece a possibilidade de retroatividade da lei no caso sistemática mais benéfica ao contribuinte, foi efetuado cálculo comparativo para definição da multa a ser aplicada.

Para tanto, a auditoria fiscal considerou os valores correspondentes à multa de mora mais a multa acessória calculadas de acordo com a Legislação vigente à época dos fatos geradores e comparou-as com a multa de ofício prevista na legislação atual.

Entendo que o procedimento utilizado pela auditoria fiscal ao considerar multas de naturezas diversas (de mora, por descumprimento de obrigação acessória e de ofício) não encontra respaldo no arcabouço jurídico existente.

À época dos fatos geradores, vigia a o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação abaixo:

**Lei nº 8.212/1991:**

*Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (...)*

*II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:*

*a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;*

*b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;*

*c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;*

*d) cinqüenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;*

Como se vê da leitura do dispositivo, a multa prevista tinha natureza moratória e era devida inclusive no caso no recolhimento espontâneo por parte do contribuinte.

Além da multa de mora, a Lei nº 8.212/1991 previa a aplicação de multa pelo descumprimento de obrigações acessórias, dentre as quais a omissão de fatos geradores em

A Medida Provisória 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, além de alterar a redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991, revogou todos os seus incisos e parágrafos e incluiu na mesma lei o art. 35-A, *in verbis*:

*Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

Os dispositivos da Lei 9.430/1996, por sua vez dispõe o seguinte:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:*

*(...)*

*Art.61.Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

*§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

*§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

*§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir*

*do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

A Lei nº 9.430/1996 traz disposições a respeito do lançamento de tributos e contribuições cuja arrecadação era da então Secretaria da Receita Federal, atualmente Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Já o lançamento das contribuições objeto desta autuação obedeciam as disposições de lei específica, no caso, a Lei nº 8.212/1991.

Depreende-se das alterações trazidas pela MP 449/2008, a instituição da multa de ofício, situação inexistente anteriormente.

A auditoria fiscal ao fazer as comparações entre multa de mora mais multa por descumprimento de obrigação acessória e multa de ofício de 75% busca amparo no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN que trata das possibilidades de retroação da lei. Tal artigo dispõe os seguintes:

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

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

*b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

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

A meu ver o dispositivo em questão não se aplica ao caso, uma vez que a multa moratória prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991 tem natureza diversa da multa de ofício prevista na legislação atual.

Assim, entendo que deve-se cumprir o que dispõe o artigo 144 do CTN, segundo o qual o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Portanto, não há que se falar em aplicação de multa de ofício para fatos geradores ocorridos em períodos anteriores à edição da Medida Provisória 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009. Aplica-se, sim, o artigo 35 da Lei nº 8.212/1991 na redação anterior às alterações trazidas pela citada Medida Provisória.

Dessa forma, entendo que para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do

artigo 35, inciso II, da Lei nº 8.212/1991) e não a multa de ofício fixada no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

Há que se ressaltar que a multa de mora, no decorrer do contencioso administrativo era escalonada podendo chegar a 100%, no caso de execução fiscal.

Assim, em obediência ao princípio da razoabilidade, entendo que a multa deve ser aplicada observando-se o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, porém, não deve ultrapassar o percentual de 75% que correspondente à multa de ofício prevista na legislação atual

Diante do exposto e de tudo o mais que dos autos consta.

Voto no sentido de CONHECER do recurso e DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para que a multa seja aplicada de acordo com o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, na redação vigente à época dos fatos geradores limitada a 75%.

É como voto.

Ana Maria Bandeira - Relatora