MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 15504.011373/2008-78

Processo nº	15504.011373/2008-78
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**2201-008.659 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	6 de abril de 2021
Recorrente	HOLOS CONSULTORES ASSOCIADOS LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

MATÉRIA NÃO SUSCITADA NA IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO.

Não pode ser apreciada em sede recursal, em face de preclusão, matéria não suscitada pelo Recorrente na impugnação.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA.

Não ocorre a nulidade do auto de infração quando a autoridade fiscal demonstra de forma suficiente os motivos pelos quais o lavrou, possibilitando o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa ao contribuinte e sem que seja comprovado o efetivo prejuízo ao exercício desse direito.

AUTO DE INFRAÇÃO. DEIXAR DE PREPARAR FOLHA DE PAGAMENTO. CFL 30.

Constitui infração à legislação deixar a empresa de preparar folha(s) de pagamento(s) das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço.

MULTA DE OFÍCIO. VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 2.

A instância administrativa é incompetente para afastar a aplicação da legislação vigente em decorrência da arguição de sua inconstitucionalidade, ilegalidade ou de violação aos princípios constitucionais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer em parte do recurso voluntário, por este tratar de temas estranhos ao litígio administrativo instaurado com a impugnação ao lançamento. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento.

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

Débora Fófano dos Santos – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiyama, Francisco Nogueira Guarita, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Débora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 77/90) interposto contra decisão no acórdão da 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG) de fls. 67/72, que julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário formalizado no AI – Auto de Infração – DEBCAD nº 37.026.087-2, no montante de R$ 2.509,78 (fls. 2/9), referente à aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória – CFL 30, conforme transcrição abaixo (fl. 2):

> **DESCRIÇÃO SUMÁRIA DA INFRAÇÃO E DISPOSITIVO LEGAL INFRINGIDO**
>
> Deixar a empresa de preparar folha(s) de pagamento(s) das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, conforme previsto na Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 32, I, combinado com o art. 225, I e paragrafo 9., do Regulamento da Previdência Social- RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99. Para as infrações ocorridas no período anterior a 06.05.99: Regulamento da Organização e do Custeio da Seguridade Social - ROCSS, aprovado pelo Decreto n. 2.173, de 05.03.97, art. 47, I e paragrafo 4.; Regulamento da Organização e do Custeio da Seguridade Social - ROCSS, aprovado pelo Decreto n. 612, de 21.07.92, art. 47, I e paragrafo 4.; Para órgão gestor de mão-de-obra, referente ao trabalhador portuário avulso: Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 32, I, combinado com o 4), art. 225, I e parágrafos 10, 11 e 12, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99.
>
> **DISPOSITIVO LEGAL DA MULTA APLICADA**
>
> Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 92 e 102 e Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, art. 283, I, "a" e art. 373.
>
> **DISPOSITIVOS LEGAIS DA GRADAÇÃO DA MULTA APLICADA**
>
> Art. 292, inciso IV, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99.
>
> **VALOR DA MULTA: R$ 2.509,78**
>
> DOIS MIL E QUINHENTOS E NOVE REAIS E SETENTA E OITO CENTAVOS.*****

Do Lançamento

De acordo com resumo constante no acórdão recorrido (fls. 68/69):

> Conforme fl. 01 e Relatório Fiscal da Infração (fl. 04), trata-se de infringência ao disposto no artigo 32, inciso I da Lei n° 8.212, de 24 de julho de 1991, combinado com o artigo 225, inciso I, § 9° do Regulamento da Previdência Social (aprovado pelo Decreto n° 3.048, de 06 de maio de 1999), porque a empresa deixou de:
>
> - totalizar, em cada competência, as folhas de pagamento dos empregados de sua matriz. A empresa possui duas folhas de pagamento distintas para a matriz: uma, elaborada pela empresa Contabilidade RS Ltda.; a outra, gerada dentro de seu próprio escritório administrativo, sem que houvesse uma totalização da remuneração dos empregados desse estabelecimento em cada competência;

Documento nato-digital

- incluir, nas folhas de pagamento mensais, as verbas pagas pela empresa a título de locação de veículos (alugou os veículos de segurados a seu serviço), com incidência de contribuição previdenciária. A empresa, na condição de locatária, jamais recebeu o veículo locado e tampouco assumiu qualquer responsabilidade pelo seu uso, sendo que os preços da locação pactuados com os empregados foram superiores aos valores de mercado e, em muitos casos, superiores aos valores de salários dos trabalhadores. Além disso, houve o pagamento da locação, para diversos segurados, nos períodos em que estavam em gozo de férias. Também não houve a comprovação das despesas realizadas com os veículos, o que impossibilitou fossem consideradas parcelas sem a incidência de contribuição previdenciária. Houve os lançamentos de obrigação principal relativos a estas parcelas.

A empresa foi considerada infratora reincidente, considerando o trânsito em julgado administrativo do Auto de Infração n° 35.142.227-7 em 22 de março de 2001, dentro dos cinco anos do cometimento da falta que gerou a presente autuação.

Não ficaram configuradas as demais circunstâncias agravantes nem a circunstância atenuante, previstas, respectivamente, nos artigos 290 e 291 do Regulamento da Previdência Social - RPS (Decreto n° 3.048/99).

Conforme fl. 01 e Relatório Fiscal da Multa (fl. 05), a multa foi aplicada no valor de R$ 2.509,78 (dois mil, quinhentos e nove reais e setenta e oito centavos), com base nos artigos 92 e 102 da Lei n° 8.212/91 e artigo 283, inciso I, alínea "a"; 292, inciso IV, e artigo 373 do Regulamento da Previdência Social — RPS (aprovado pelo Decreto n° 3.048/99), e Portaria MPS/MF n° 77, de 11/03/2008 (Diário Oficial da União de 12/03/2008). Este valor representa o valor mínimo da referida Portaria Interministerial, agravado em duas vezes, ante a presença da circunstância agravante de reincidência genérica.

A ação fiscal foi precedida de Mandado de Procedimento Fiscal e a documentação para auditoria foi solicitada, para o período de apuração de janeiro a dezembro de 2004, por meio do Termo de Início de Ação Fiscal — TIAF, datado de 12 de março de 2008 (fls. 08/09) e do Termo de Intimação para Apresentação de Documentos — TIAD, datado de 09 de maio de 2008 (fls. 10/11). Foi também emitido o Termo de Continuidade da Fiscalização (fl. 12), com ciência do contribuinte em 26 de junho de 2008.

O Auto de Infração - AI foi lavrado em 02 de julho de 2008, e o contribuinte teve ciência do mesmo em 22 de julho de 2008, conforme cópia do Aviso de Recebimento da Empresa de Correios e Telégrafos (fl. 15).

(...)

Da Impugnação

O contribuinte foi cientificado do lançamento em 22/7/2008 (AR de fl. 17) e apresentou sua impugnação em 20/08/2008 (fls. 33/45), com os seguintes argumentos consoante resumo no acórdão da DRJ (fl. 69):

(...)

A empresa autuada apresentou impugnação às fls. 31/53, em 20 de agosto de 2008 (fl. 31), dentro do prazo regulamentar (informação de fl. 56), na qual, em suma, alega:

- a tempestividade da defesa;

- que houve a apresentação à fiscalização da folha de pagamento correta, a qual foi utilizada para a apuração das contribuições a pagar, e que não foi contestada pela fiscalização;

- que a circunstância de existirem duas folhas não leva à conclusão de que houve infração à legislação previdenciária, qual seja, "deixar a empresa de preparar folha de pagamento das remunerações pagas , devidas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com este Regulamento e com os demais padrões e normas estabelecidos pelo Instituto Nacional do Seguro Social";

Documento nato-digital

- a nulidade da autuação, pois afirma que inexistem elementos suficientes para a caracterização da infração, devendo a administração demonstrar todos os elementos que a motivaram no ato do lançamento tributário, além de todos os documentos e fontes de informação utilizados, além das metodologias utilizadas para apuração dos valores e cálculo do tributo e das multas, na descrição completa do fato ocorrido, para garantir o direito à ampla defesa e ao contraditório;

- que inexiste conduta punível e penalidade prevista para o fato narrado, já que, de acordo com o Princípio da Legalidade, somente a lei, em sentido estrito, pode impor sanções ao cidadão;

- que a multa aplicada ofende os princípios da razoabilidade, proporcionalidade, da capacidade contributiva e do não-confisco, pois que a multa imposta pelo descumprimento de obrigação acessória possui caráter meramente sancionatório, sendo injustificável a pretensão fiscal em receber a integralidade do crédito apurado a título de sanção.

Requer seja declarada a improcedência da autuação fiscal, com o conseqüente cancelamento das exigências fiscais.

Da Decisão da DRJ

A 8ª Turma da DRJ/BHE, em sessão de 11 de março de 2010, no acórdão nº 02-25.922 (fls. 67/72), julgou a impugnação improcedente, conforme ementa abaixo reproduzida (fl. 67):

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

MULTA POR INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PREPARO DE FOLHAS DE PAGAMENTO DAS REMUNERAÇÕES.

Constitui infração a empresa deixar de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas aos segurados a seu serviço, nos termos da legislação pertinente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

O contribuinte tomou ciência do acórdão por via postal em 20/8/2010 (AR de fl. 76) e interpôs recurso voluntário em 21/9/2010 (fls. 77/90), reiterando em suas razões os argumentos apresentados na impugnação, alegando o que segue:

(...)

2 - PRELIMINARMENTE - DA NECESSÁRIA REVISÃO DO CRITÉRIO PARA APLICAÇÃO DAS MULTAS

O Presidente da República, em 3 de dezembro de 2008, editou a Medida Provisória n° 449 (convertida na Lei n° 11.941/2009) que, dentre outros assuntos, alterou algumas disposições da legislação tributária. Das alterações, merece destaque a aplicação, quando da cobrança de créditos previdenciários, das mesmas multas previstas para os débitos dos demais tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. As multas de ofício (lançadas pelo INSS em procedimento de fiscalização, antes variavam entre 24% (vinte e quatro por cento), quando o pagamento é feito em até 15 (quinze) dias após o recebimento da notificação do Auto de Infração, e 100% (cem por cento), que incide sobre o débito inscrito em dívida ativa que tenha sido objeto de parcelamento. A partir da edição da MP 449/2008, a multa base é unificada em 75% (setenta e cinco) por cento do valor da contribuição não paga.

Além das multas sobre a cobrança dos créditos, a Medida Provisória também alterou os critérios para aplicação de penalidades sobre o descumprimento de obrigações acessórias previdenciárias (erros ou omissões nos lançamentos na GFIP, de informação

Documento nato-digital

na folha de pagamentos etc.). Essas multas antes poderiam, dependendo do objeto da autuação e do número de trabalhadores, alcançar até 100% (cem por cento) do valor do tributo envolvido. Com a edição da Medida Provisória, a multa pela apresentação incompleta ou errada da GFIP, por exemplo, passa a ser fixa no valor de R$20,00 (vinte reais), para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas.

O artigo 106, II do Código Tributário Nacional deixa claro que os efeitos da lei tributária. retroagem, .em benefício do contribuinte, quando determinar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática do fato considerado como infração.

A redução das penalidades definida pela MP 449/2008 tem efeito certo no presente lançamento. Dessa forma, é imperioso que os valores supostamente devidos sejam retificados.

Diante do exposto a Recorrente requerer que V.Exa. determine que sejam recalculadas as multas de acordo com as regras previstas na Medida Provisória n° 449, de 3 de dezembro de 2008 (convertida na Lei n° 11.941/2009), para que proceda a retificação do Auto de Infração objeto do presente recurso, independente da discussão sobre a legalidade do lançamento.

3 - DA DECISÃO RECORRIDA

Em 20 de agosto do presente, a Recorrente recebeu o acórdão referente o auto de infração DEBCAD nº 37.143.395-9, de 02/07/2008. O acórdão em questão confirma o auto de infração, assim mantendo as penalidades cominadas nele.

Verifica-se pela leitura da decisão da DRJ/BHE que a pretensa infração se refere a suposta alegação de que a Recorrente "deixou de totalizar, em cada competência, as folhas de pagamento dos empregados de sua matriz (...), o que constiui (*sic*) infração ao disposto na Lei nº 8.212, de 24.07.91, art. 32, inc. I, combinado com art. 225, inc. I e §9º, do Regulamento da Previdência Social — RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06.05.99."

Como será descrito a seguir, não assiste razão ao lançamento, que deverá ser julgado improcedente. De fato, a descaracterização de um contrato civil de locação, da forma feita pela Fiscalização foi carente de substrato jurídico.

4 - FALTA DE DESCRIÇÃO DO FATO AUTUADO E DAS NORMAS LEGAIS INFRINGIDAS

A empresa apresentou sim a folha de pagamento correta, a qual foi utilizada para a apuração das contribuições previdenciárias a pagar, e que não foi contestada pela Fiscalização.

A circunstância de existirem duas folhas não leva a conclusão de que houve uma infração a legislação previdenciária. De fato, a capitulação regulamentar (ilegal, como se verá adiante), traz a conduta que seria ilícita, qual seja, "deixar a empresa de preparar folha de pagamento das remunerações pagas, devidas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com este Regulamento e com os demais padrões e normas estabelecidos pelo Instituto Nacional do Seguro Social.".

A Recorrente apresentou a folha de pagamentos com todos os padrões e normas do INSS. Dessa folha foram apuradas e atestadas a regularidade dos pagamentos das contribuições. Diante disso, da leitura do Auto de Infração não é possível depreender qual critério foi utilizado pelo Agente Fiscal para concluir que a empresa teria praticado algum ato irregular.

Ademais, não há que se falar em presunção absoluta de legalidade do ato administrativo praticado pelo agente fiscal. Como não há elementos suficientes para a caracterização da infração, a impugnação do contribuinte invoca a administração a provar os atos que praticou.(...)

Cabe, portanto, a autoridade fiscal demonstrar todos os elementos que a motivaram no ato do lançamento tributário. Não o fazendo, como no caso em análise, incorre em

Documento nato-digital

ofensa a princípios pertinentes ao Direito Tributário e Administrativo que têm como conseqüência o cancelamento das exigências constantes do auto de infração, invalidando o lançamento.

A descrição clara e precisa do fato que motivou a lavratura do auto de infração com todos os elementos que motivaram a conclusão do Agente Fiscal não é exigência casual, nem simples formalidade. **Todos os elementos devem ser descritos, bem como referidos todos os documentos e fontes de informação utilizados pela Fiscalização para a conclusão de seus trabalhos, além das metodologias utilizadas para apuração dos valores e cálculo do tributo e das multas.** Se existem outras planilhas anexas, por exemplo, as mesmas devem ser remetidas juntamente com o auto de infração. A descrição clara visa a garantir ao contribuinte autuado o completo conhecimento das causas que geraram a autuação, pois no caso de formação de processo administrativo para acertamento do lançamento, somente assim terá ampla possibilidade de defesa.

A função do lançamento tributário efetuado mediante ação fiscal é verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido e propor a penalidade cabível. Ao verificar a ocorrência do fato gerador o agente fiscal deve discriminar pormenorizadamente os elementos que formam o fato, inclusive o que está sendo tributado e qual a evidência documental que utilizou para tanto. Não sendo assim, o contribuinte não tem como identificar o que lhe está sendo exigido, e conseqüentemente, não poderia contestar o lançamento fiscal.

Com isso fica claro que as conclusões dos trabalhos de fiscalização são contraditórias, restringindo o seu direito à ampla defesa e ao contraditório, inerentes ao processo administrativo.

A ampla defesa é princípio norteador do processo administrativo, e garantia constitucional de direitos do cidadão/contribuinte (Constituição Federal, art. 5º, LV), e somente com total conhecimento dos fatos que lhe estão sendo imputados e qual norma está infringindo é que o contribuinte poderá exercer esse direito.

Outro princípio aplicável ao processo administrativo é o da verdade material. O julgador administrativo deve sempre, quando da análise das questões que lhe são postas, buscar a verdade material, ou seja, sua decisão será de acordo com os elementos constantes do processo, que devem corresponder à realidade dos fatos. Se não é possível à Impugnante exercer o seu direito à ampla defesa, por não ser clara a capitulação legal do pretenso fato autuado e das penalidades aplicadas, por certo também não seria possível ao Órgão Julgador analisar com clareza os elementos colocados e firmar sua opinião.

(...)

Tais argumentos ferem de morte a pretensão fazendária em constituir um crédito tributário sobre valores que, no Auto de Infração, não tem sua origem corretamente identificada e são capitulados erroneamente, visto que as normas legais indicadas não se coadunam com as infrações supostamente cometidas e com as penalidades aplicadas.

Conclui-se, portanto, que o Auto de Infração e Notificação Fiscal impugnado não contém todos os requisitos legais para a sua formação, sendo então, nulo.

5 - DA ABUSIVA E ILEGAL APLICAÇÃO DA MULTA PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

Veja-se a capitulação legal da multa imposta pelo auto de infração ora impugnado:

> Lei n.8.212, de 24.07.91, art. 92 e 102 e Regulamento da Previdência Social — RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, art. 283, I, "a" e art. 373.
>
> **Lei nº 8.212/91**
>
> Art. 92. A infração de qualquer dispositivo desta Lei para a qual não haja penalidade expressamente cominada sujeita o responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável de Cr$ 100.000,00 (cem mil cruzeiros) a Cr$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), conforme dispuser o regulamento.

Documento nato-digital

> Art.102. Os valores expressos em moeda corrente nesta Lei serão reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001)
>
> **Decreto n. 3.048/99**
>
> Art. 283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis nos 8.212 e 8.213, ambas de 1991, e 10.666, de 8 de maio de 2003, para a qual não haja penalidade expressamente cominada neste Regulamento, fica o responsável sujeito a multa variável de R$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) a R$ 63.617,35 (sessenta e três mil, seiscentos e dezessete reais e trinta e cinco centavos), conforme a gravidade da infração, aplicando-se-lhe o disposto nos arts. 290 a 292, e de acordo com os seguintes valores: (Redação dada pelo Decreto no 4.862, de 2003)
>
> I - a partir de R$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) nas seguintes infrações:
>
> a) deixar a empresa de preparar folha de pagamento das remunerações pagas, devidas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com este Regulamento e com os demais padrões e normas estabelecidos pelo Instituto Nacional do Seguro Social.
>
> Art. 373. Os valores expressos em moeda corrente referidos neste Regulamento, exceto aqueles referidos no art. 288, são reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da previdência social.

Não há, na Lei nº 8.212/91, nenhuma conduta punível e nenhuma penalidade prevista para o fato narrado como irregular no auto de infração. Remeter ao Regulamento é postura ilegal, não permitida pelo Direito Tributário Brasileiro, que homenageia o Princípio da Legalidade, em que somente a LEI, em sentido estrito, pode impor sanções ao cidadão.

O Princípio da Legalidade, como já ressaltado anteriormente, é o corolário da atividade administrativa. O administrador público não pode fazer nada que não esteja previsto expressamente em lei, no seu sentido estrito. Tal afirmação tem seu fundamento no fato de que o sistema jurídico brasileiro é pautado no estado de direito, em que há a submissão dos entes da sociedade — dentre eles o Estado — aos ditames da lei. A observância do Princípio da Legalidade impõe ao administrador a sua completa submissão à lei, emanada do Poder Legislativo, conforme a vontade do povo, cabendo ao Poder Executivo tão somente executá-las nos seus estritos limites. (...)

A Lei nº 8.212/91 não traz critérios objetivos para a apuração do grau de responsabilidade do agente que infringir as suas normas (somente preceitua que a penalidade será multa variável conforme a gravidade da situação). Sequer deixa para o regulamento a prerrogativa de fixar os demais critérios para a aplicação da penalidade.

Não existindo esses critérios na lei geral (8.212/91), somente lei específica poderia definir tais critérios, isso em observância ao Princípio da Legalidade. O Decreto poderia somente definir as atribuições do administrador (procedimentos administrativos) para a imposição das penalidades cujos critérios para aplicação estariam previstos em lei.

Nesse sentido, a abalizada jurisprudência do Eg. Superior Tribunal de Justiça:

(...)

Em conclusão, ilegal, portanto, a aplicação da multa, pelo que, se se considerar o fato imputado à Recorrente, deve ser afastada. Contudo, mesmo que se mantenha a penalidade aplicada, a mesma não deve prosperar, eis que desproporcional.

6 - OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE

Documento nato-digital

A multa estabelecida pela fiscalização, fixada em valor desproporcional à pretensa infração, implica em confisco, que consiste no consumo da propriedade privada pelo Poder Público, sem a correspondente indenização. O confisco é medida de caráter sancionatório, excepcionalmente admitida nas hipóteses previstas pela Constituição, mas nunca no Direito Tributário.

(...)

Neste mesmo diapasão, destaque-se que o Supremo Tribunal Federal, em recente decisão, entendeu que a fixação da multa tributária deve respeitar o princípio insculpido no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, não podendo adquirir caráter confiscatório (Ac. do Plenário do STF, ADIn n° 1.075, Rel. Min. Celso de Mello, j. 17.6.98).

(...)

Esse preceito deve ser seguido pelo legislador e pelo agente administrativo, para que seja respeitada a proporcionalidade e a razoabilidade na aplicação das multas tributárias.

7 - DOS PRINCÍPIOS DO NÃO CONFISCO E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A multa tributária tem a natureza jurídica de ser uma penalidade, de trazer uma sanção ao contribuinte que, por determinação legal, deva ser obrigado a uma certa atitude (obrigação de dar, no caso do pagamento de tributo; obrigação de fazer, no caso das obrigações acessórias), e a descumpre, ou adota uma conduta omissiva. O fato gerador das multas tributárias é justamente a não observância de uma norma que, por força de lei, o contribuinte está obrigado a obedecer.

(...)

Reza o artigo 113 do CTN que a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em principal relativamente à penalidade pecuniária imposta pelo descumprimento daquela obrigação de fazer a que estava adstrito o contribuinte.

A graduação da penalidade pecuniária, ou seja, da multa, é definida por lei, nos critérios escolhidos pelo legislador, observadas as normas gerais de direito tributário, à natureza da penalidade e demais garantias espelhadas pela Constituição Federal.

Dentre essas garantias está o Princípio do Não Confisco, consubstanciado no artigo 5°, LIV c/c o inciso IV do artigo 150 da Carta Magna, que dispõem:

(...)

Da leitura dos dispositivos transcritos, verifica-se que, a princípio, é vedado o confisco dos bens do cidadão brasileiro, ainda mais utilizar tributos com esse efeito. É certo que existem outras hipóteses expressas na Constituição, em que é permitido o confisco de bens, quais sejam: a) danos causados ao Erário; b) enriquecimento ilícito no exercício do cargo, função ou emprego na administração pública; c) utilização de terra própria para cultivo de ervas alucinógenas. Porém essas hipóteses devem ser aplicadas apenas após o devido processo legal que comprove. a conduta considerada ilícita pelo agente.

No caso das infrações fiscais, a aplicação da multa pecuniária, que se transcende para obrigação principal com o seu "nascimento", deve observar os princípios do não confisco, sob pena de ferir de morte o dispositivo constitucional pertinente à matéria.

Em outras palavras, a infração tributária, combinada com a imposição de multa pecuniária não pode gerar o confisco de bens, ou seja, não pode extirpar o patrimônio do contribuinte, pois é vedado ao Estado, como aplicador da sanção, interferir na ordem patrimonial do cidadão.

(...)

Assim, a sanção aplicada não deve ultrapassar o valor do tributo devido na operação, ou no conjunto de operações que resultaram na penalidade, pois o tributo foi fixado de acordo com a capacidade do contribuinte. Caso ocorra o contrário, não estará sendo

Documento nato-digital

> respeitada a capacidade contributiva do contribuinte e ainda, a multa estará sendo aplicada com o sentido de confisco, o que, como exaustivamente discorrido nessa Impugnação, é expressamente vedado.
>
> **8 - DO PEDIDO**
>
> Diante do exposto, a Impugnante requer seja declarada a improcedência da autuação fiscal, com o conseqüente cancelamento das exigências fiscais consubstanciadas no AI/DEBCAD n° 37.026.087-2.

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.

Além dos argumentos apresentados na impugnação o contribuinte acrescentou em suas razões, no recurso apresentado, o tópico relativo à necessidade de revisão do critério de aplicação de multas. Nos termos do artigo 17 do Decreto nº 70.235 de 6 de março de 1972[1], tal matéria está preclusa, motivo pelo qual não será conhecida.

Ademais, a despeito da aplicação da MP nº 449 de 2008, convertida na Lei nº 11.941 de 2009, impende notar que a decisão de primeira instância já se manifestou sobre o assunto no processo nº 15504.011370/2008-34 (DEBCAD nº 37.143.395-9), conforme excerto extraído das fls. 155/156, a seguir reproduzido:

> (...)
>
> No presente lançamento foi aplicada multa nos termos do artigo 35 da Lei n° 8.212/91, na redação vigente à época dos fatos geradores.
>
> Contudo, em 04/12/2008, foi publicada a Medida Provisória n° 449, de 03/ 12/2008, convertida na Lei 11.941, de 27 de maio de 2009, que alterou a redação de vários artigos da Lei 8.212/91.
>
> Referido ato normativo modificou a sistemática do cálculo das multas de mora, de ofício e daquelas decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias relacionadas à Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, anteriormente previstas nos artigos 32 e 35 da Lei 8.212/91, acrescentando os artigos 32-A e 35-A.
>
> Assim, a partir da publicação da MP 449, de 03/12/2008, para os fatos geradores de contribuições previdenciárias anteriores a esta data, deverá ser avaliado o caso concreto e a norma atual deverá retroagir, se mais benéfica, pois em matéria de penalidades deve ser observado o disposto no CTN, artigo 106, inciso II, alínea "c".
>
> Desta feita, devem ser vinculados os processos de contribuições não declaradas em GFIP, somando-se as multas aplicadas aos lançamentos de obrigação principal com as multas pelo descumprimento de obrigação acessória, e comparando com a nova multa de ofício prevista no artigo 35-A da Lei 8.212/91.
>
> Contra este contribuinte foram lançados de ofício os seguintes créditos previdenciários, referentes a contribuições não declaradas em GFIP:

[1] Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Documento nato-digital

> AI OP Debcad n° 37.143.395-9 (Processo n° 15504.011370/2008-34), contendo obrigação principal.
>
> AI OP Debcad n° 37.143.396-7 (Processo n° 15504.011371/2008-89), contendo obrigação principal.
>
> AI Código de Fundamento Legal - CFL n° 68, Debcad n° 37.143.400-9 (Processo n° 15504.011378/2008-09), descumprimento de obrigação acessória - omissão de contribuições em GFIP.
>
> Ocorre, contudo, que os percentuais da multa tanto do artigo 35 da Lei 8.212, de 1991, quanto do artigo 44 da Lei 9.430, de 1996, sofrem variação de acordo com o prazo do pagamento do crédito. Logo, tem-se que a comparação entre uma e outra modalidade somente pode ser feita por ocasião desse pagamento.
>
> Diante das alterações da legislação previdenciária, caso se conclua que a legislação atual seja mais benéfica ao contribuinte, ela deve retroagir, devendo o valor da multa ser revisto, nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 4 de dezembro de 2009.
>
> (...)

Como visto da transcrição acima, a comparação somente poderá ser operacionalizada quando o contribuinte manifestar sua intenção de liquidar o crédito, quando então deverão ser considerados todos os processos de obrigação principal e de obrigação acessória, decorrentes de processos de contribuições não declaradas em GFIP e daqueles oriundos de erros de preenchimento, somando-se as multas aplicadas aos lançamentos de obrigação principal com as multas pelo descumprimento de obrigação acessória, e comparando com a nova multa de ofício prevista no artigo 35-A da Lei n° 8.212 de 1991.

Em outras palavras, por força do artigo 106, II, "c" do Código Tributário Nacional, o recálculo da multa aplicada, ocorrerá no momento do pagamento do débito pelo contribuinte, tomando-se em consideração as disposições previstas na Portaria Conjunta PGFN/RFB n° 14 de 2009, que lastreou o artigo 476-A da IN RFB nº 971 de 2009, incluído pela IN RFB nº 1.027 de 2010.

Por fim, cumpre observar que a aferição da retroatividade benigna é objeto da Súmula CARF nº 119, a seguir reproduzida:

> **Súmula CARF nº 119:**
>
> No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n° 449, de 2008, convertida na Lei n° 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei n° 9.430, de 1996. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Preliminar

Nulidade do Lançamento por Cerceamento de Defesa

Em sede de preliminar o Recorrente reclama o cerceamento de defesa em relação à falta de demonstração dos elementos que motivaram a autuação e das normas infringidas.

A princípio, apropriada a transcrição do artigo 59 do Decreto nº 70.235 de 6 de março de 1972 que dispõe sobre a nulidade no âmbito do processo administrativo fiscal:

> Art. 59. São nulos:
>
> I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

> II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.
>
> § 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.
>
> § 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.
>
> § 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

A atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional do agente, nos termos do artigo 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

> Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.
>
> Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

No caso em análise não há que se falar em nulidade, porquanto todos os requisitos previstos no artigo 10 do Decreto nº 70.235 de 1972, que regula o processo administrativo fiscal, foram observados quando da lavratura do auto de infração.

Da dicção do artigo 225, inciso I, § 9º do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048 de 6 de maio de 1999, extrai-se o que segue:

> Art. 225. A empresa é também obrigada a:
>
> I - preparar folha de pagamento da remuneração paga, devida ou creditada a todos os segurados a seu serviço, devendo manter, em cada estabelecimento, uma via da respectiva folha e recibos de pagamentos;
>
> (...)
>
> § 9º A folha de pagamento de que trata o inciso I do **caput**, elaborada mensalmente, de forma coletiva por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços, com a correspondente totalização, deverá:
>
> I - discriminar o nome dos segurados, indicando cargo, função ou serviço prestado;
>
> ~~II agrupar os segurados por categoria, assim entendido: segurado empregado, trabalhador avulso, empresário, trabalhador autônomo ou a este equiparado, e demais pessoas físicas;~~
>
> II - agrupar os segurados por categoria, assim entendido: segurado empregado, trabalhador avulso, contribuinte individual; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)
>
> III - destacar o nome das seguradas em gozo de salário-maternidade;
>
> IV - destacar as parcelas integrantes e não integrantes da remuneração e os descontos legais; e
>
> V - indicar o número de quotas de salário-família atribuídas a cada segurado empregado ou trabalhador avulso.
>
> (...)

Documento nato-digital

No Relatório Fiscal da Infração, excerto abaixo reproduzido (fl. 6), a autoridade lançadora descreveu perfeitamente a infração cometida e no Relatório Fiscal da Aplicação da Multa (fl. 7) estão relacionados os dispositivos legais da multa aplicada:

> **RELATÓRIO FISCAL DA INFRAÇÃO:**
>
> O presente Auto-de-Infração foi lavrado contra a empresa acima identificada uma vez que a mesma deixou de totalizar , em cada competência, as folhas de pagamento dos empregados de sua matriz (CNPJ 24.025.496/0001-16), o que constitui infração ao disposto na Lei n 8.212, de 24.07.91, art. 32, inc. I, combinado com art. 225, inc. I e §9 , do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto no 3.048, de 06.05.99. Tal infração ocorreu no período de 01/2004 a 13/2004.
>
> A autuada possui duas folhas de pagamentos distintas para a sua matriz, uma confeccionada pela empresa CONTABILIDADE RS LTDA e a outra gerada dentro de seu próprio escritório administrativo, sem que houvesse uma totalização da remuneração dos empregados desse estabelecimento em cada competência, o que constitui infração aos dispositivos mencionados. Foram anexadas algumas folhas (amostragem) que comprovam a falta cometida pela empresa.
>
> A autuada também efetuou pagamentos a diversos empregados a título de locação de veículos, verbas que foram consideradas pela fiscalização como salário-de-contribuição, mas não as incluiu em suas folhas de pagamento, infringindo, mais uma vez, os dispositivos da legislação previdenciária acima citados. Esses pagamentos foram considerados como base-de-cálculo para fins de contribuição previdenciária uma vez que empresa, na condição de locatária, jamais recebeu o veículo locado e tampouco assumiu qualquer responsabilidade pelo seu uso; que os preços da locação pactuados com os empregados foram superiores aos de mercado e, em muitos casos, superiores aos próprios salários dos trabalhadores; que houve o pagamento de locação , para diversos segurados, no período em que os mesmos estavam no gozo de suas férias; e que a legislação previdenciária só exclui do campo de incidência as despesas com veículos dos segurados quando essas estiverem devidamente comprovadas, o que não ocorreu. Foram anexadas alguns folhas do livro Razão onde estão contabilizados os pagamentos feitos a empregados a título de locação de veículos.
>
> Vale mencionar que as contribuições previdenciárias incidentes sobre os aluguéis pagos pela empresa foram apuradas nos Autos-de-Infração nos 37.143.395-9 (parte empresa), 37.143.396-7 (parte segurados) e 37.143.397-5 (parte Outras Entidades).
>
> Consta em nome da empresa o seguinte Auto-de-Infração, lavrado 19/06/2000:
>
> AI 35.142.227-7- Lei 8212/91, Art. 34, inciso IV e § 3 , acrescentados pela Lei 9529/97, Código de Fundamentação Legal - CFL 68, decisão definitiva em 22/03/2001.
>
> Já que as faltas cometidas pela autuada no presente Auto-de-Infração aconteceram nas competências janeiro de 2004 a dezembro de 2004, e, portanto, dentro do período de cinco anos contados da decisão irrecorrível administrativamente das autuações anteriores (22/03/2001), a empresa é considerada reincidente , nos termos do parágrafo único do artigo 290 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99.
>
> Não ficaram configuradas as demais circunstâncias agravantes previstas no art. 290 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, e nem a atenuante prevista no art. 291 do mesmo Regulamento.
>
> **RELATÓRIO FISCAL DA APLICAÇÃO DA MULTA**
>
> A multa a ser aplicada é a prevista na Lei 8.212, de 24.07.91, art. 92 e 102 e no Regulamento da Previdência Social -RPS, aprovado pelo Decreto n° 3.048, de 06.05.99, art. 283, inc. I, alínea "a" e art. 373, cujo valor mínimo atualizado, nos termos da Portaria Interministerial MPS/MF no 77, de 11 de março de 2008, publicada no DOU de 12/03/2008, seção 1, página 42, é de R$ 1.254,89 (hum mil, duzentos e cinqüenta e quatro reais e oitenta e nove centavos)

Documento nato-digital

> Porém, tendo em vista a ocorrência da circunstância agravante de ser a autuada reincidente (reincidência em infrações diferentes, ou seja, reincidência genérica) , conforme mencionado no RELATÓRIO FISCAL DA INFRAÇÃO , a multa fica elevada em duas vezes, como determina o art. 292, inciso IV do Regulamento da Previdência Social -RPS.
>
> Portanto, a multa aplicada corresponde ao valor de R$ 2. 509,78 (dois mil, quinhentos e nove reais e setenta e oito centavos), resultado do produto de R$ 1.254,89 (hum mil, duzentos e cinqüenta e quatro reais e oitenta e nove centavos) por dois

Portanto, falece razão ao Recorrente no que diz respeito à omissão na descrição dos fatos que deram ensejo a imputação de responsabilidade ao contribuinte. Nota-se que com as informações do auto de infração, tendo tomado ciência da conclusão da auditoria fiscal e de todos os termos lavrados, foi perfeitamente possível a apresentação de sua defesa. Portanto, realmente não há qualquer omissão ou dúvida no que diz respeito ao lançamento, tanto não houve, que o contribuinte se defendeu perfeitamente no mérito.

Posta assim a questão, resta claro que não houve cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, pois para a sua caracterização era necessário que o mesmo demonstrasse de forma concreta qual foi o prejuízo sofrido.

Nesse passo, não há como ser acolhida a preliminar de nulidade em relação aos fatos arguidos.

Mérito

Da Obrigação Acessória e do seu Descumprimento

O motivo da autuação foi o fato da empresa ter deixado de preparar folha(s) de pagamento(s) das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, uma vez que deixou de: (i) totalizar nas folhas de pagamento a remuneração dos empregados da sua matriz (CNPJ 24.025.496/0001-16) e (ii) incluir nas folhas de pagamento os valores pagos a diversos empregados a título de locação de veículos, considerados pela fiscalização como salário de contribuição.

Segundo relatado pela fiscalização(fl. 6):

> (...)
>
> A autuada possui duas folhas de pagamentos distintas para a sua matriz, uma confeccionada pela empresa CONTABILIDADE RS LTDA e a outra gerada dentro de seu próprio escritório administrativo, sem que houvesse uma totalização da remuneração dos empregados desse estabelecimento em cada competência A autuada possui duas folhas de pagamentos distintas para a sua matriz, uma confeccionada pela empresa CONTABILIDADE RS LTDA e a outra gerada dentro de seu próprio escritório administrativo, sem que houvesse uma totalização da remuneração dos empregados desse estabelecimento em cada competência, o que constitui infração aos dispositivos mencionados. (...)
>
> A autuada também efetuou pagamentos a diversos empregados a título de locação de veículos, verbas que foram consideradas pela fiscalização como salário-de-contribuição, mas não as incluiu em suas folhas de pagamento, infringindo, mais uma vez, os dispositivos da legislação previdenciária acima citados. Esses pagamentos foram considerados como base-de-cálculo para fins de contribuição previdenciária uma vez que empresa, na condição de locatária, jamais recebeu o veículo locado e tampouco assumiu qualquer responsabilidade pelo seu uso; que os preços da locação pactuados com os empregados foram superiores aos de mercado e, em muitos casos, superiores aos próprios salários dos trabalhadores; que houve o pagamento de locação , para diversos segurados, no período em que os mesmos estavam no gozo de suas férias; e que a legislação previdenciária só exclui do campo de incidência as despesas com veículos

Documento nato-digital

> dos segurados quando essas estiverem devidamente comprovadas, o que não ocorreu. (...)

A previsão legal da penalidade imposta encontra-se nos artigos 92 e 102 da Lei nº 8.212 de 1991 combinado com o artigo 283, inciso I, alínea "a" e artigo 373 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048 de 1999, correspondendo a multa aplicável ao valor mínimo de R$ 1.254,89, estabelecido pela Portaria Interministerial MPS/MF nº 77 de 11/3/2008. Todavia, conforme consta do Relatório Fiscal da Aplicação da Multa (fl. 7):

> (...) tendo em vista a ocorrência da circunstância agravante de ser a autuada reincidente (reincidência em infrações diferentes, ou seja, reincidência genérica) , conforme mencionado no RELATÓRIO FISCAL DA INFRAÇÃO, a multa fica elevada em duas vezes, como determina o art. 292, inciso IV do Regulamento da Previdência Social - RPS.
>
> Portanto, a multa aplicada corresponde ao valor de R$ 2.509,78 (dois mil, quinhentos e nove reais e setenta e oito centavos), resultado do produto de R$ 1.254,89 (hum mil, duzentos e cinqüenta e quatro reais e oitenta e nove centavos) por dois.

Da Alegação de Ofensa aos Princípios Constitucionais e do Caráter Confiscatório da Multa Aplicada

O Recorrente argumenta que a multa aplicada tem caráter confiscatório, o que é vedado pela Constituição Federal, já que ela seria abusiva e desproporcional. Neste ponto, pertinente deixar registrado que a multa foi aplicada em conformidade à legislação descrita nos fundamentos legais do débito (FLD).

A verificação de inconstitucionalidade de ato normativo é inerente ao poder judiciário, não podendo ser apreciada pelo órgão do poder executivo, exacerbando a competência originária dessa corte administrativa, que é a de órgão revisor dos atos praticados pela Administração. Nesse sentido, o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), aprovado pela Portaria MF nº 343 de 9 de junho de 2015, veda aos membros de turmas de julgamento afastar a aplicação de lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade. Inclusive o próprio Conselho uniformizou a jurisprudência administrativa sobre a matéria por meio do enunciado da "Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."

Ademais, a vedação constitucional quanto ao caráter confiscatório se dá em relação ao tributo e não à multa pecuniária ora discutida pelo Recorrente, sendo esta última a apreciada no caso concreto. Nesse sentido preceitua o artigo 150, inciso IV da Constituição Federal de 1988:

> Art. 150 Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
>
> (...)
>
> IV - utilizar tributo com efeito de confisco;
>
> (...)

Assim sendo, a exigência da multa conforme prevista na legislação não possui natureza de confisco, já que se trata de uma multa pecuniária decorrente do ônus do descumprimento de obrigação fixada em lei e demais atos normativos vigentes.

Portanto, em última análise, uma vez que foi constatado que o contribuinte deixou de preparar folha(s) de pagamento(s) das remunerações pagas ou creditadas a todos os

Documento nato-digital

segurados a seu serviço, restou caracterizada a ocorrência dos fatos geradores, não merecendo reparo o acórdão recorrido.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, vota-se em não conhecer em parte do recurso voluntário, por este tratar de temas estranhos ao litígio administrativo instaurado com a impugnação ao lançamento e na parte conhecida, em negar-lhe provimento.

Débora Fófano dos Santos

Documento nato-digital