



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.011378/2008-09
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-008.656 – 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.

FALTA DE INTERESSE RECURSAL. AUSÊNCIA DE LITIGIO. MATÉRIA JÁ DECIDIDA PELO JUÍZO A QUO.

Não integra o litígio administrativo fiscal matéria já decidida pelo juízo *a quo* no mesmo sentido manifestado nas razões recursais.

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. 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.

REMUNERAÇÃO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. ALUGUEL DE VEÍCULOS AUTOMOTORES POR EMPREGADOS PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DA EMPRESA. RESSARCIMENTO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DAS DESPESAS.

Integram o salário de contribuição os valores pagos com habitualidade aos empregados a título de aluguel de seus veículos, decorrentes da relação laboral com a empresa, quando as despesas incorridas na sua utilização não são comprovadas.

JURISPRUDÊNCIA. EFICÁCIA NORMATIVA.

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

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 que não mais integram o litígio administrativo fiscal. 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 Kushiya, 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. 106/126) interposto contra decisão no acórdão da 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG) de fls. 94/101, que julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário formalizado no AI – Auto de Infração – DEBCAD nº 37.143.400-9, no montante de R\$ 105.889,65 (fls. 2/10), acompanhado de demonstrativos (fls. 19/38), referente à aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória – CFL 68, conforme transcrição abaixo (fl. 2):

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 3., acrescentados pela Lei n. 9.528, de 10.12.97, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, conforme previsto na Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 32, IV e paragrafo 5., também acrescentado pela Lei n. 9.528, de 10.12.97, combinado com o art. 225, IV e paragrafo 4., 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. 32, paragrafo 5., acrescentados pela Lei n. 9.528, de 10.12.97 e Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, art. 284, inciso II (com a redação dada pelo Decreto n. 4.729, de 09.06.03) e art. 373.

DISPOSITIVOS LEGAIS DA GRADAÇÃO DA MULTA APLICADA .

A agravante não será considerada para efeito de gradação da multa, tendo em vista o parágrafo 4. do art. 655 da IN/SRP N. 3, de 14.07.2005.

VALOR DA MULTA : R\$ 105.889,65

CENTO E CINCO MIL E OITOCENTOS E OITENTA E NOVE REAIS E
SESSENTA E CINCO CENTAVOS.*****

Do Lançamento

De acordo com resumo constante no acórdão recorrido (fls. 95/96):

Conforme fl. 01 e Relatório Fiscal da Infração (fl. 04), e Anexos (fls. 17/36), trata-se de infringência ao disposto no artigo 32, inciso IV, parágrafo 5º da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, combinado com o artigo 225, inciso IV, § 4º do Regulamento da Previdência Social - RPS (aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999), uma vez que a empresa apresentou Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social, nas competências janeiro de 2004 a dezembro de 2004, com omissão de informações de contribuições previdenciárias devidas.

Mais especificamente, a empresa deixou de informar ou informou a menor:

- valores de remuneração pagos a empregados de sua matriz, inclusive de décimo-terceiro salário, assim como valores da contribuição devida pelos segurados, conforme discriminado no Anexo 11 (fl. 18). A empresa possui as informações dos valores individualizados de cada segurado em suas folhas de pagamento impressas, arquivadas na empresa;

- valores de remuneração pagos a empregados a título de locação de veículos (alugou os veículos de segurados a seu serviço), assim como dos descontos correspondentes, com incidência de contribuição previdenciária, pois não houve a comprovação das despesas realizadas com os mesmos (fls. 19/34). Tais valores foram objeto de autuações conexas, nas quais foi lançada a obrigação principal, relativa à contribuição da parte patronal, da devida pelos segurados e daquela devida a Terceiros (AI Debcad nº 37.143.395-9, AI Debcad nº 37.143.396-7 e AI Debcad nº 37.143.397-5, respectivamente).

Foram anexadas, às fls. 37/43, algumas cópias de folhas de pagamento e GFIP, para comprovar o cometimento da infração objeto da autuação.

A empresa foi considerada infratora reincidente, considerando o trânsito em julgado administrativo do Auto de Infração nº 35.142.227-7 em 22 de março de 2001, dentro dos cinco anos do cometimento da falta que gerou a presente autuação e a data de envio de alguns dos documentos, conforme discriminado à fl. 35.

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 nº 3.048/99).

Conforme fl. 01, Relatório Fiscal da Multa (fl. 05) e Anexos de fl. 17/36, a multa foi aplicada no valor de R\$ 105.889,65 (doze mil, quinhentos e quarenta e oito reais e setenta e sete centavos), com base no artigo 32, parágrafo 5º, da Lei nº 8.212/91; e artigos 284, inciso II, e 373, do Regulamento da Previdência Social - RPS (aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999), além da Portaria MPS/MF nº 77, de 11 de março de 2008 (Diário Oficial da União de 12 de março de 2008).

A presença da circunstância agravante de reincidência, no caso em questão, não produz alteração no cálculo do valor da multa aplicada, conforme legislação aplicável.

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. 09/10) e do Termo de Intimação para Apresentação de Documentos - TIAD, datado de 09 de maio de 2008 (fls. 11/12). Foi também emitido o Termo de Continuidade da Fiscalização (fl. 13), 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. 16).

(...)

Da Impugnação

O contribuinte foi cientificado do lançamento em 22/7/2008 (AR de fl. 18) e apresentou sua impugnação em 20/08/2008 (fls. 53/72), com os seguintes argumentos consoante resumo no acórdão da DRJ (fls. 96/97):

(...)

A empresa autuada apresentou impugnação às fls. 51/80, em 20 de agosto de 2008 (fl. 51), dentro do prazo regulamentar (informação de fl. 83), na qual, em suma, alega:

- a tempestividade da defesa;

- que o valor pago pela locação não integra o salário de contribuição e não é base de cálculo das contribuições previdenciárias, já que a locação dos veículos visa viabilizar a prestação dos serviços dos empregados à Impugnante, que fornece as motocicletas aos seus empregados para que efetuem seus trabalhos.

- que a circunstância de as motocicletas serem locadas não descaracteriza o fato de serem fornecidas pelo empregador paga prestação dos serviços, já que Salário é o valor pago, diretamente, pelo empregador ao empregado, como contraprestação pelo serviço realizado, não se incluindo no salário os pagamentos que não sejam considerados como contraprestação. Cita jurisprudência;

- que a fiscalização erra ao invocar o artigo 566, I do Código Civil, pois uma das motivações da lavratura do auto de infração foi o fato de que não ocorria a entrega do bem ao locatário, um dos requisitos que caracterizariam que o contrato de locação não estaria sendo cumprido. Alega que as prerrogativas do locador são o uso e o gozo do bem locado e que os veículos eram locados para a realização das tarefas dos empregados, o que demonstra que a impugnante gerencia o uso e gozo dos bens;

- que passou pelo crivo do Poder Judiciário, quando o espólio de um ex-empregado levou à Justiça Trabalhista caso idêntico em que argumenta que o valor pago a título de aluguel pela impugnante seria uma forma de dissimular a natureza salarial da verba. Citou trechos do voto onde consta que “o valor recebido a título de locação do veículo não integra o salário do reclamante”;

- que eventuais pagamentos em férias dos empregados não são suficientes para descaracterizar a natureza civil da locação efetuada, já que a utilização do veículo para fins particulares do empregado, com autorização do empregador, não desvirtua a natureza do fornecimento. Cita doutrina onde consta que “[...] o veículo fornecido para o trabalho não tem natureza salarial e o fato de a empresa autorizar seu uso pelo empregado nos finais de semana não modifica a natureza jurídica do bem assim fornecido [...] Cita jurisprudência;

- que, para alguns dos empregados que constam da planilha anexada ao auto de infração, inexistem contratos de locação de motocicletas entre tais empregados e a impugnante, conforme listagem contendo os nomes dos mesmos. A seu ver, o critério utilizado pelo Agente Fiscal para apurar os valores é inválido, já que as planilhas anexadas, sem que conste a fonte exata de seus dados, contrato a contrato, recibo a recibo, nada mais são do que valores esparsos, sem validade formal;

- que cabe à Administração o dever de demonstrar que atuou de maneira conforme a lei, citando doutrina a respeito. Afirma que 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, possibilitando a ampla defesa;

- que as conclusões dos trabalhos de fiscalização são contraditórias, o que restringe seu direito à ampla defesa e, não lhe sendo possível exercer este direito, logo não é possível ao órgão julgador analisar com clareza os elementos colocados, pois deve-se buscar a verdade material. Cita doutrina.
 - a nulidade da autuação, devido à falta de clareza e incompletude na descrição do fato ocorrido;
 - que inexistente 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 n.º 02-25.927 (fls. 94/101), julgou a impugnação improcedente, conforme ementa abaixo reproduzida (fl. 94):

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

MULTA POR INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. APRESENTAÇÃO DE GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RETROATIVIDADE BENIGNA. MOMENTO DO CÁLCULO.

Constitui infração à legislação, a empresa apresentar Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informação à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

A lei aplica-se a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A comparação para determinação da multa mais benéfica apenas pode ser realizada por ocasião do pagamento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

O contribuinte tomou ciência do acórdão por via postal em 20/8/2010 (AR de fl. 105) e interpôs recurso voluntário em 21/9/2010 (fls. 106/126), 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.º 449 (convertida na Lei n.º 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 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.º 449, de 3 de dezembro de 2008 (convertida na Lei n.º 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

(...)

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte decidiu pela manutenção inequal (*sic*) do lançamento, que a Recorrente “apresentou diversas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informação à Previdência Social - GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, conforme demonstrado a seguir, o que constitui infração ao artigo 32, inciso IV § 5º da Lei n.º 8.212/91, combinado com o art. 225, inciso IV, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 05/05/ 1999”.

O argumento da fiscalização é que a Recorrente não considerou como salário de contribuição valores que pagou a seus empregados, a título de locação de veículos, e por consequência, não teria acrescido a GFIP tais valores, assim mantido pela DRJ/BHE o auto de infração supramencionado.

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 - DO DIREITO

4.1. Do valor pago pela locação - Não integração ao salário do Empregado - Não é base de cálculo de contribuições previdenciárias

No relatório do Auto de Infração Impugnado consta que “os créditos previdenciários apurados no presente auto- de infração referem-se a pagamentos efetuados pela auditada a diversos segurados empregados a título de locação de veículos, verbas essas que a fiscalização entendeu serem de natureza salarial, como restará comprovado a seguir.”

Entendeu, assim, a fiscalização, que os alugueis de motocicletas feitos pela Impugnante seriam salário, de natureza trabalhista, e não de natureza exclusivamente civil. Ocorre que a Fiscalização não cuidou de apurar com a acuidade que deveria as operações

praticadas, visto que a locação dos veículos visa viabilizar a prestação dos serviços dos empregados da Impugnante.

Os trabalhadores da Impugnante, conforme ressaltado no próprio-auto de infração, efetuam a atividade de leitura de medidores de energia elétrica, em consumidores residenciais e comerciais. Seu trabalho é deslocar-se pelas cidades, em rotas pré-definidas de forma a otimizar seus serviços, para colher os dados necessários ao faturamento do consumo de energia elétrica pelos consumidores.

Em uma cidade como Belo N Horizonte, ou em regiões rurais, muitas vezes o deslocamento é feito por longas distâncias, que não podem ser feitas a pé. Para tanto, torna-se necessário o uso de um veículo, no caso, a motocicleta. A Impugnante fornece as motocicletas aos seus empregados para que efetuem seus trabalhos.

A circunstância de as motocicletas serem locadas não descaracteriza do fato de serem fornecidas pelo empregador, para a prestação dos serviços. Não pode ser considerado salário um valor que corresponde ao pagamento pela disponibilidade de uso de um bem móvel, para utilização na prestação dos serviços.

Salário é o valor pago, diretamente, pelo empregador ao empregado, como contraprestação PELO serviço por este realizado. É consequência imediata do trabalho realizado em benefício do empregador. Não se inclui no salário, portanto, os pagamentos que não sejam considerados como contraprestação.

A legislação trabalhista deixa claro que, para que a utilidade seja considerada salário, devem ser observadas algumas circunstâncias. Os pagamentos efetuados, ou o fornecimento de algum bem por locação, não pode, como quer fazer crer a Fiscalização ter sua natureza desconsiderada sem que se apurem os meandros, os porquês do fornecimento.

No caso presente, está claro que os veículos foram utilizados para a prestação dos serviços, **PARA** o trabalho dos empregados. E o que menciona a própria Fiscalização, no item D.1, 6, do auto impugnado:

(...)

Colaciona jurisprudência do TRT.

(...)

De fato, nem todo fornecimento de bens ou serviços (utilidades) pelo empregador ao empregado configura salário *in natura*. Para aferição de seu caráter contraprestativo, é necessário verificar, no caso concreto, qual a causa e o objetivo do fornecimento. Nessa linha, não consistirá salário utilidade, nem base de cálculo de contribuições previdenciárias o bem ou serviço fornecido pelo empregador ao empregado como meio de tornar viável a própria prestação de serviços.

Assim, quando uma utilidade é necessária para que o serviço seja executado, identifica-se como um instrumento de trabalho, o que retira sua natureza salarial. É meio e não fim, não tendo contraprestatividade.

No caso presente, não como, já dito, a própria Fiscalização já confirmou que os veículos locados o eram para serem utilizados no trabalho dos empregados. E estes recebiam um valor a título de aluguel como forma de indenizar esse uso, exigido pela empresa.

Equivoca-se a Fiscalização, quando invoca o artigo 566, I do Código Civil: De fato, a locação obriga o locador a entregar o locatário a coisa alugada. Este, o locatário, passará a ter a posse indireta do bem para poder usar e gozar do mesmo. A locação dá ao locatário somente quase todas as prerrogativas da propriedade, exceto que não lhe é permitido fruir desse bem, ou seja, o locatário não pode vendê-lo.

Pois bem. No item D.1, 12, do relatório do auto de infração, a Fiscalização deixa claro que uma de suas motivações para a lavratura foi o fato de que não ocorria a entrega do bem do locador ao locatário, ou seja, um dos requisitos que caracterizariam o contrato de locação não estaria cumprido. Argumenta que o locador do veículo o utiliza com

exclusividade, a empresa não lhe exigiria uma prestação de contas pelos gastos. Por isso, descaracterizada a locação e verificado o pagamento de salário.

Ora, como descrito acima, as prerrogativas do locador são o uso e o gozo do bem locado. A disponibilidade, nos termos dos contratos de locação, anexados pela própria fiscalização dos veículos para a realização das tarefas dos empregados, demonstra claramente a gerência, o poder de mando, o uso e gozo dos mesmos - os bens - PELA IMPUGNANTE. Uma vez locados os veículos, para utilização para a leitura de medidores, os locadores não podem utilizá-los, enquanto determinado pela Impugnante/Locatária, de outra forma. A possibilidade da Impugnante exigir - e a impossibilidade do Locatário deixar de entregar - o uso do bem nos termos do contrato demonstra que a Impugnante, ao contrário do que a Fiscalização afirma, recebeu sim o bem para uso nos termos do contrato de locação.

Não há portanto, argumentos para descaracterizar a locação.

Importante ressaltar que a própria Impugnante passou pelo crivo do Judiciário no que trata dessa matéria. O espólio de um ex-empregado levou à Justiça Trabalhista caso idêntico, em que argumenta que o valor pago à título de aluguel pela Impugnante seria uma forma de "dissimular a natureza salarial dessa verba".

A Justiça do Trabalho rechaçou as pretensões do Reclamante e declarou a natureza CIVIL dos valores pagos a título de locação de veículos, como pode-se verificar a decisão proferida no Recurso Ordinário n.º 00047-2006-051-03-00-3, do E. TRT da 3ª Região. O voto da Exma. Desembargadora Relatora do Acórdão é cristalino:

(...)

Nem mesmo eventuais pagamentos em férias dos empregados são suficientes para descaracterizar a natureza civil da locação efetuada. A utilização do veículo para fins particulares do empregado, com autorização do empregador não desvirtua a natureza do fornecimento.(...)

Colaciona doutrina e jurisprudência.

Nesses termos, o fornecimento do veículo como forma de viabilizar a consecução do trabalho não tem natureza salarial, não podendo tal parcela ser incorporada ao salário dos empregados. E, não sendo salário, não pode ser base de cálculo das contribuições previdenciárias.

4.2. Da inexistência de contratos de locação de motocicletas entre empregados mencionados no auto de infração e a Impugnante.

O anexo I do Auto de Infração traz o que seriamos pagamentos feitos pela Locação de veículos dos empregados que foram considerados como salário-de-contribuição, para fins de tributação. Relaciona as competências, nomes, valores e o cálculo das contribuições.

Pela conferência da planilha anexada, percebe-se que não foram considerados de forma correta. Não foram efetuados pagamentos a alguns empregados listados pela Fiscalização, visto que a Impugnante não possui contrato de locação com os mesmos.

São eles:

EDLON PEREIRA DOS REIS

EDNARDO NASCIMENTO LIMA

HERNANDES FERREIRA DE OLIVEIRA

JAÍLSON SOUZA ALVES

LUIZ AUGUSTO SCHWENCK GUIMARÃES

MARLUCIO DE OLIVEIRA CARVALHO

WADSON DA COSTA VIEIRA

WELITON WASHINGTON SANTOS

Esse fato, a inexistência dos contratos de locação, evidencia um erro insanável do auto de infração, que leva a sua improcedência.

Os trabalhos de fiscalização concluíram pela inexistência de um pagamento da contribuição previdenciária, sendo que partiram de presunções e amostragens inadmissíveis no direito brasileiro.

Para a verificação da caracterização das parcelas como salariais, o agente fiscal deveria ter conferido contrato a contrato, recibo a recibo, pois existem diferenças, fundamentais, como descrito acima, que podem descaracterizar os trabalhos de fiscalização.

Por essa razão, da leitura do Auto de Infração se depreende que o critério utilizado pelo Agente Fiscal para apurar os valores é inválido, eis que parte de presunções que não são admissíveis. As planilhas anexadas, sem que conste a fonte exata de seus dados, contrato a contrato, recibo a recibo, nada mais são do que valores esparsos, sem nenhuma validade formal. Como poderá o julgador verificar os elementos que configurariam a infração fiscal?

Ademais, não há que se falar em presunção absoluta de legalidade do ato administrativo praticado pelo agente fiscal, até porque a impugnação, no caso, é negativa, ou seja, como não existem os contratos de locação com as pessoas mencionadas, não há como a Impugnante fazer essa prova. 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 ofensa a princípios pertinentes ao Direito Tributário e Administrativo que têm como consequência 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 acerto 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 pretense 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 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 nº 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.

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 n.º 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

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.º 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 descumprir, 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 5º, 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 respeitada a capacidade contributiva do contribuinte e ainda, a multa estará sendo aplicada com o sentido de confisco, o que, como exaustivamente percorrido 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.º 37.143.400-9.

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 n.º 70.235 de 6 de março de 1972¹, tal matéria está preclusa, motivo pelo qual não será conhecida.

Ademais, a despeito da aplicação da MP n.º 449 de 2008, convertida na Lei n.º 11.941 de 2009, impende notar que a decisão de primeira instância já se manifestou sobre o assunto, conforme excerto a seguir reproduzido (fls. 100/101):

(...)

¹ Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Quanto à multa pela infração cometida, a mesma foi aplicada corretamente, com base na legislação pertinente, qual seja, conforme artigo 32, parágrafo 5º, da Lei n.º 8.212/91; e artigos 284, inciso II, e 373, do Regulamento da Previdência Social - RPS (aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06 de maio de 1999), além da Portaria MPS/MF n.º 77, de 11 de março de 2008 (Diário Oficial da União de 12 de março de 2008).

A empresa apresenta argumentação contrária ao seu valor. Porém, na esfera administrativa não cabe afastar a aplicação de lei específica em vigor, nem discutir os efeitos da multa lançada, cabendo, no caso de a empresa entender que ela é confiscatória e desproporcional, recorrer ao Judiciário, conforme dispõe o artigo 26-A do Decreto n.º 70.235/72, na redação dada pela Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009 (DOU de 28 de maio de 2009), segundo o qual, no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Porém deve ser observado que, em 04 de dezembro de 2008, foi publicada a Medida Provisória n.º 449, de 03 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, que alterou a redação de vários artigos da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991.

O 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 Medida Provisória n.º 449, de 03 de dezembro de 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, além 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.º 8.212/91.

Contra este contribuinte foram lançados de ofício os seguintes créditos previdenciários, referentes a contribuições não declaradas em GFIP:

AI OP Debcad n.º 37.143.395-9 (Processo n.º 15504.011370/2008-34), contendo obrigação principal.

AI OP Debcad n.º 37.143.396-7 (Processo n.º 15504.011371/2008-89), contendo obrigação principal.

AI Código de Fundamento Legal - CFL n.º 69 Debcad n.º 37.143.401-7 (Processo n.º 15504.011379/2008-45), descumprimento de obrigação acessória - falhas de preenchimento em campos da 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 n.º 14, de 4 de dezembro de 2009.

(...)

Como visto da transcrição acima, a decisão de piso já determinou, por força do artigo 106, II, "c" do Código Tributário Nacional, o recálculo da multa aplicada, no momento do pagamento do débito pelo contribuinte, tomando-se em consideração as disposições previstas na

Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 14 de 2009, que lastreou o artigo 476-A da IN RFB n.º 971 de 2009, incluído pela IN RFB n.º 1.027 de 2010.

Por fim, cumpre observar que a aferição da retroatividade benigna é objeto da Súmula CARF n.º 119, a seguir reproduzida:

Súmula CARF n.º 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.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 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.º 9.430, de 1996. (**Vinculante**, conforme Portaria ME n.º 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 aos seguintes fatos: (i) foram listados alguns empregados que a Impugnante não possui contrato de locação; (ii) o lançamento partiu de presunções e amostragens inadmissíveis no direito brasileiro; (iii) falta de demonstração de todos os elementos que motivaram o lançamento e (iv) o auto de infração não contém todos os requisitos legais para sua formação.

A princípio, apropriada a transcrição do artigo 59 do Decreto n.º 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 n.º 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 n.º 70.235 de 1972, que regula o processo administrativo fiscal, foram observados quando da lavratura do auto de infração.

A despeito da alegação de nulidade do auto de infração em razão dos trabalhos de fiscalização terem partido de presunções e amostragens para concluir pela inexistência de pagamento da contribuição previdenciária, vale lembrar que a fiscalização, com o objetivo de identificar os fatos geradores e verificar a consistência dos registros contábeis e folhas de pagamento, solicitou ao contribuinte informações e documentos que embasaram a escrituração contábil.

No entanto, conforme relatado pela autoridade lançadora², a empresa não atendeu a contento as intimações feitas no procedimento fiscal, obstando desta forma a ação da fiscalização e impedindo a auditoria fiscal de identificar a totalidade dos atos e fatos da contabilidade, o que resultou no lançamento de ofício da importância que o fisco reputou devida, considerando a totalidade dos pagamentos registrados nas folhas de pagamento e nos lançamentos contábeis, segundo disposição contida no artigo 33, § 3º da Lei nº 8.212 de 1991³, invertendo-se o ônus da prova, que passou a ser da autuada.

Portanto, resta claro que a aferição indireta, conforme praticada pela fiscalização no presente caso, está completamente amparada pela legislação vigente, sem que tenha havido qualquer prejuízo à defesa do Recorrente.

Da mesma sorte, 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.

² No Relatório Fiscal da Infração (fl. 6):

(...)

1. Informou de forma inexata (a menor) ou omissa (não informou), nos campos "Remuneração sem 13º salário" e/ou "Remuneração 13º salário (somente parcela do 13º salário)" da GFIP, valores pagos a segurados empregados da sua matriz incluídos em suas folhas de pagamento, como também informou de forma inexata (a menor) ou omissa (não informou), no campo "Contribuição do Segurado Devida", a contribuição devida por eles, cujos totais mensais estão demonstrados no "ANEXO II. Os valores individualizados de cada segurado, para fins de correção da GFIP, podem ser obtidos nas folhas de pagamento analíticas impressas e que estão arquivadas na própria empresa, devendo ficar consignado que a empresa entregou de forma incompleta os arquivos digitais contendo as informações das folhas de pagamento, objeto do AI 37.169.456-6. Foram anexadas, por amostragem, algumas folhas de pagamentos e as suas respectivas GFIPs, que comprovam a falta cometida pela empresa;

(...)

³ Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

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

Mérito**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 n.º 8.212 de 1991 combinado com o artigo 284, inciso II e 373 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 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 n.º 8.212 de 1991, equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no artigo 92 da Lei n.º 8.212 de 1991.

O valor mínimo considerado de R\$ 1.254,89 foi estabelecido pela Portaria Interministerial MPS/MF n.º 77 de 11/3/2008, perfazendo, na aplicação do auto de infração, código de fundamentação legal - CFL 68, o montante de R\$ 105.889,65 (cento e cinco mil, oitocentos e oitenta e nove reais e sessenta e cinco centavos), conforme demonstrativos anexos ao auto de infração (fls. 19/38). A tabela abaixo reproduzida apresenta resumo da multa lançada (fl. 38):

Comp.	Folhas de Pagamento Empregados- Matriz	Locação de Veículos Matriz	Locação de Veículos Filial	Total	LIMITE LEGAL	MULTA APLICADA
jan/04	187,64	3.244,91	1.225,41	4.657,97	12.548,90	4.657,97
fev/04	166,44	3.698,00	1.403,73	5.268,17	12.548,90	5.268,17
mar/04	135,13	4.141,08	1.402,37	5.678,59	12.548,90	5.678,59
abr/04	113,20	6.733,99	1.403,02	8.250,21	12.548,90	8.250,21
mai/04		8.138,23	1.402,43	9.540,66	12.548,90	9.540,66
jun/04		8.141,34	1.313,77	9.455,11	12.548,90	9.455,11
jul/04		9.149,24	1.404,33	10.553,57	12.548,90	10.553,57
ago/04	2.791,04	9.198,93	1.409,48	13.399,45	12.548,90	12.548,90
set/04		9.429,57	1.325,40	10.754,97	12.548,90	10.754,97
out/04		8.521,77	1.335,88	9.857,65	12.548,90	9.857,65
nov/04	648,09	8.171,91	1.318,99	10.138,98	12.548,90	10.138,98
dez/04		7.955,12	1.229,76	9.184,88	12.548,90	9.184,88
TOTAL						

MULTA APLICADA >>>>> 105.889,65

LIMITE LEGAL DA MULTA DEFINIDO EM FUNÇÃO DO NÚMERO DE SEGURADOS DA EMPRESA**VIDE PLANILHA ANEXO I - QUANTIDADE DE SEGURADOS/ LIMITES DA MULTA**

valor mínimo(R\$ 1.254,89) conforme previsto no parágrafo 4 do artigo 32 da Lei 8.212/91, na redação da Lei 9.528/97, de 10/12/ Interministerial MPS/MF no 77, de 11 de março de 2008, publicada no DOU de 12/03/2008.

De acordo com o Relatório Fiscal da Infração (fl. 6):

O presente Auto-de-Infração - AI foi lavrado contra a empresa acima identificada uma vez que a mesma apresentou diversas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informação à Previdência Social – GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, conforme demonstrado a seguir, O que constitui infração ao artigo 32, inciso IV, § 5º da Lei 8.212/91, combinado com o art. 225, inciso IV, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n 3.048, de 06/05/1999.

A empresa omitiu, no período de 01/2004 a 12/2004, os seguintes dados da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informação à Previdência Social - GFIP, que resultaram em apuração a menor do valor devido correspondente às contribuições para a Previdência e para Outras Entidades:

1. Informou de forma inexata (a menor) ou omissa (não informou), nos campos "Remuneração sem 13º salário" e/ou "Remuneração 13º salário (somente parcela do 13º salário)" da GFIP, valores pagos a segurados empregados da sua matriz incluídos em suas folhas de pagamento, como também informou de forma inexata (a menor) ou

omissa (não informou), no campo " Contribuição do Segurado Devida", a contribuição devida por eles, cujos totais mensais estão demonstrados no "ANEXO II". Os valores individualizados de cada segurado, para fins de correção da GFIP, podem ser obtidos nas folhas de pagamento analíticas impressas e que estão arquivadas na própria empresa, devendo ficar consignado que a empresa entregou de forma incompleta os arquivos digitais contendo as informações das folhas de pagamento, objeto do AI 37.169.456-6. Foram anexadas, por amostragem, algumas folhas de pagamentos e as suas respectivas GFIPs, que comprovam a falta cometida pela empresa;

2. Deixou de registrar, no campo "Remuneração sem 13º salário" da GFIP, valores pagos a segurados empregados a título de locação de veículos, como também não informou, no campo " Contribuição do Segurado Devida", os valores que deles deveriam ter sido descontados sobre o pagamento feito pela locação de veículos, conforme detalhado nos "ANEXOS III e V", que relacionam, individualmente, por estabelecimento, os segurados empregados beneficiários desses pagamentos que, devido às suas particularidades, foram considerados pela fiscalização como salário-de-contribuição para fins de contribuição previdenciária. Os "ANEXOS IV e VI" apresentam os TOTAIS MENSALIS pagos em cada estabelecimento da empresa.

Os pagamentos pela locação de veículos a empregados da empresa foram considerados salários-de-contribuição uma vez que legislação previdenciária só exclui do campo de incidência as despesas com veículos dos segurados quando essas estiverem devidamente comprovadas, o que não ocorreu.

Vale mencionar que as contribuições previdenciárias incidentes sobre esses aluguéis 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)..

(...)

Depreende-se da reprodução acima que o contribuinte informou de forma inexata ou omissa nas GFIPs do período de 1/2004 a 12/2004, a totalidade dos pagamentos efetuados a seus próprios segurados empregados, incluídos em folhas de pagamento e também a título de locação de seus veículos automotores, que eram utilizados na realização das tarefas inerentes aos serviços prestados pela empresa fiscalizada. Tais verbas, segundo entendimento da fiscalização, teriam a natureza salarial, uma vez que, para serem excluídas do campo de incidência da contribuição previdenciária, nos termos da disposição contida na alínea "s" do parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212 de 1991, há a necessidade de comprovação de que o pagamento não se reverteu em prol do empregado, mas representou apenas o reembolso da despesa.

A decisão de primeira instância manteve o lançamento, com base nos argumentos a seguir reproduzidos (fls. 98/99):

(...)

Observe-se que as GFIP's devem conter todos os dados corretos, previstos na legislação, para propiciar ao trabalho de auditoria fiscal a condição ideal de verificação da regularidade da empresa, perante a Seguridade Social. Quando são apresentadas de maneira incorreta, obviamente fica dificultada a apuração exata do montante de possíveis contribuições previdenciárias devidas, em prejuízo para o trabalho de fiscalização, ficando dificultada também a verificação da regularidade da situação dos diversos segurados em relação à Previdência Social.

Por se tratar de dados verificados pela Auditoria Fiscal, abalizados por documentos (contabilidade, folhas de pagamento, GFIP e demais documentos apresentados pela empresa), é inafastável a exigência formalizada no presente levantamento, à luz da legislação pertinente. Destaque-se que a fiscalização nada mais fez do que detectar o cometimento da infração, originada pela falta das informações completas das remunerações nas GFIP apresentadas à fiscalização.

A empresa contesta a natureza remuneratória da verba “aluguel de veículos”, paga aos empregados, com incidência de contribuição previdenciária e das contribuições devidas a Terceiros.

Entretanto, o lançamento teve por base o que determina a Lei 8.212/91, artigo 28, inciso I e artigo 30, inciso I, alínea “b”:

(...)

Se a empresa fornece veículo ao empregado para atividade de interesse da contratante, certamente o valor a este título não integra a remuneração, porquanto fornecido para o trabalho. Entretanto, se o veículo é usado em horários fora do trabalho e finais de semana, trata-se de utilidade salarial, integrando a remuneração.

É permitido que o empregado utilize veículo próprio para exercer o seu trabalho e que tenha essas despesas reembolsadas, desde que devidamente comprovadas, hipótese em que não integrará o salário de contribuição, nos termos da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, artigo 28, § 9º, alínea “s”. Contudo, se a utilidade-transporte é paga indiscriminadamente ou sem comprovação, integra o salário. Apenas se devidamente justificável e evidenciado o caráter ressarcitório do pagamento, este não constitui remuneração.

Assim, conforme descrito no Relatório Fiscal, e nas demais autuações correlatas, relativas ao lançamento da obrigação principal, as parcelas pagas aos empregados da empresa a título de “aluguel de veículos” integram o salário de contribuição, independentemente da existência de contrato de locação, pois o que se observa no presente caso, é que a empresa fornece o veículo ao empregado que o utiliza de forma indiscriminada e sem qualquer comprovação das despesas.

(...)

Os incisos I ao IV do artigo 28 da Lei nº 8.212 de 1991⁴ estabelecem o que se entende por salário de contribuição de cada uma das categorias de trabalhadores, sendo que, para o segurado empregado, entende-se por salário de contribuição a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, incluindo nesse conceito os ganhos habituais sob a forma de utilidades. Já para os trabalhadores individuais, o salário de contribuição corresponde à remuneração auferida em uma ou mais empresas, ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês.

Analisando os contratos de locação e os recibos de aluguel de veículo anexados nas fls. 81/97 do processo nº 15504.011370/2008-34, observamos que a cláusula terceira assim estipulava:

(...)

⁴ Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

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

II - para o empregado doméstico: a remuneração registrada na Carteira de Trabalho e Previdência Social, observadas as normas a serem estabelecidas em regulamento para comprovação do vínculo empregatício e do valor da remuneração;

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

IV - para o segurado facultativo: o valor por ele declarado, observado o limite máximo a que se refere o § 5º.

(...)

TERCEIRA: O valor da locação será pago no dia 20 (Vinte) do mês seguinte ao da apuração.

(...)

Já no contrato anexado na fl. 110 do referido processo, a cláusula terceira estabelecia que o valor locatício seria pago no dia 10 (dez) do mês seguinte, conforme transcrição abaixo:

(...)

TERCEIRA: O valor da locação será pago no dia 10 (dez) do mês seguinte ao da apuração

(...)

Constata-se que havia habitualidade de pagamentos, não antecipados em relação à prestação de serviços, mas posterior ao mês de execução deles. Logo, o referido aluguel decorria da relação laboral entre empresa e empregados, ou seja, contraprestação do serviço prestado e, por consequência, possui natureza jurídica salarial.

Vale lembrar que o § 9º do referido artigo 28 da Lei nº 8.212 de 1991 apresenta o rol das verbas que não integram o salário contribuição e por conseguinte não sofrem a incidência de contribuições previdenciárias em razão de sua natureza indenizatória ou assistencial. Observa-se que neste rol não existe nenhuma exclusão quanto ao pagamento de aluguel de veículo de empregados. Constando apenas na alínea “s” a exclusão em relação ao ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas, conforme verifica-se da transcrição do referido dispositivo legal:

(...)

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

(...)

s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

No caso concreto, como foi relatado pela autoridade lançadora, a empresa não possui os comprovantes de ressarcimento de despesas pelo uso do veículo. Neste contexto, inexistindo a comprovação das despesas, impossível falar-se em ressarcimento e afastar a natureza remuneratória dos valores pagos.

Assim, em razão do princípio da estrita legalidade, as contribuições previdenciárias incidem sobre a totalidade dos rendimentos e inexistindo ressalva expressa acerca da não incidência das contribuições previdenciárias sobre o valor de aluguel de veículos automotores pagos com habitualidade.

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.

No que diz respeito à jurisprudência apresentada pelo Recorrente, cabe esclarecer que os efeitos das decisões judiciais, conforme artigo 503 da Lei n.º 13.105 de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil), somente obrigam as partes envolvidas, uma vez que a sentença judicial tem força de lei nos limites das questões expressamente decididas.

Além disso, cabe ao conselheiro do CARF o dever de observância obrigatória de decisões definitivas proferidas pelo STF e STJ, após o trânsito em julgado do recurso afetado para julgamento como representativo da controvérsia, consoante disposição contida no artigo 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF n.º 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar n.º 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF n.º 39, de 2016)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)

Diante do exposto, a jurisprudência trazida aos autos pelo Recorrente não vincula este julgamento na esfera administrativa.

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 informar nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Tempo de Serviço e Informações a Previdência Social — GFIP, a totalidade dos pagamentos efetuados a seus próprios segurados empregados, 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 que não mais integram o litígio administrativo fiscal e na parte conhecida, em negar-lhe provimento.

Débora Fófano dos Santos