



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.001576/2009-69
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-010.389 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 2 de setembro de 2021
Recorrente PILLARFORTE CONSTRUÇÕES E LOCAÇÕES LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

DECADÊNCIA. OBRIGAÇÕES INSTRUMENTAIS OU ACESSÓRIAS. APLICAÇÃO DO ART. 173, I DO CTN. ENUNCIADO DE SÚMULA CARF Nº 148.

Sujeitam-se ao regime do art. 173 do CTN os procedimentos administrativos de constituição de créditos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações instrumentais, uma vez que tais créditos tributários decorrem sempre de lançamento de ofício, circunstância que afasta a incidência do preceito estampado no § 4º do art. 150 do CTN.

O prazo de decadência para constituir as obrigações tributárias instrumentais relativas às Contribuições à Seguridade Social é de cinco anos, regido pelo art. 173, I do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou que esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN, a teor do que dispõe o enunciado de súmula CARF de nº 148, de teor vinculante.

OBRIGAÇÃO INSTRUMENTAL. APRESENTAÇÃO DA GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DAS CONTRIBUIÇÕES. CONEXÃO COM OS PROCESSOS RELATIVOS ÀS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS PRINCIPAIS.

Tratando-se de autuação decorrente do descumprimento de obrigação tributária instrumental vinculada a obrigação principal, deve ser replicado, no julgamento do processo relativo ao descumprimento de obrigação instrumental, o resultado do julgamento do processo relativo ao descumprimento da obrigação tributária principal relacionada, que constitui questão antecedente ao dever instrumental

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário e, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar-lhe provimento parcial para cancelar a multa em relação às competências até 04/2004, inclusive, uma vez que reconhecida a inexistência de base de cálculo nesse período, nos termos do voto da relatora, sendo vencidos os Conselheiros Francisco Ibiapino Luz, Márcio Augusto Sekeff Sallem, Marcelo Rocha Paura e Denny Medeiros da Silveira, que não reconheceram a inexistência da base de cálculo, e, por

unanimidade de votos, em excluir da base de cálculo da multa os valores constantes dos levantamentos ALI - Alimentação e CEB - Cesta Básica, excluídos nos processos 19515.001568/2009-12, 19515.001570/2009-91 e 19515.001567/2009-78.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Francisco Ibiapino Luz, Gregorio Rechmann Junior, Marcio Augusto Sekeff Sallem, Renata Toratti Cassini, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos, Marcelo Rocha Paura (suplente convocado), Ana Claudia Borges de Oliveira e Denny Medeiros da Silveira (Presidente).

Relatório

Trata-se auto de infração para imposição de multa por infração ao disposto nos arts. 32, IV, § 5º da Lei nº 8.212/91, combinado com 225, inc. IV, § 4º do Decreto nº 3048/99, por ter a empresa apresentado o GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias nas competências de janeiro/2004 a dezembro/2004, conforme consta do Relatório Fiscal da Infração, a fls. 12.

Cientificado do auto de infração aos 13/05/09 (fls. 07), a empresa apresentou impugnação, que foi julgada improcedente pela 12ª turma da DRJ/SP1, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 13/05/2009

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Às obrigações acessórias aplica-se o prazo decadencial previsto no inciso I, do artigo 173 do Código Tributário Nacional.

PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT. INSCRIÇÃO. AUSÊNCIA. INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.

Não comprovada a inscrição da empresa no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT as parcelas pagas a segurados empregados a título de alimentação/refeição e cesta básica sofrem a incidência de contribuição previdenciária.

HORAS EXTRAS. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. INTEGRAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO DEVIDA. PROVA DO RECOLHIMENTO.

As horas extras integram o salário de contribuição, cabendo à empresa o ônus da prova do recolhimento das contribuições devidas a este título lançadas em sua contabilidade e não informadas em folha de pagamento e GFIP.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Notificado dessa decisão aos 22/07/10 (fls. 86), a empresa autuada interpôs recurso voluntário aos 11/08/10 (fls. 89 ss.), alegando, em síntese, decadência do direito do Fisco de constituir os créditos tributários relativos aos meses de janeiro, fevereiro, março e abril de 2004, com fundamento no art. 150, § 4º do CTN, e impossibilidade de tributação dos benefícios alimentares fornecidos aos seus colaboradores por força de Convenção Coletiva de Trabalho devidamente reconhecida pelo Ministério do Trabalho e pela Justiça do Trabalho.

Não houve contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Renata Toratti Cassini, Relatora.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, pelo que dele conheço.

Conforme brevemente relatado, trata-se de auto de infração para imposição de multa por descumprimento de obrigação instrumental prevista nos arts. 32, IV, § 5º da Lei nº 8.212/91, combinado com 225, inc. IV, § 4º, do Decreto nº 3048/99, caracterizada por ter a empresa apresentado GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias nas competências de janeiro/2004 a dezembro/2004.

Relata a autoridade fiscal autuante no Relatório Fiscal da Infração, a fls. 12, que a empresa apresentou GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, tendo omitido valores pagos aos segurados empregados, bem como valores pagos aos sócios contribuintes individuais a título de Pro Labore.

Informa, ainda, a autoridade fiscal autuante, que

A relação mensal dos segurados e valores omitidos, acha-se gravada em mídia (CD) anexa ao Auto de Infração 37.225.495-0, contendo as seguintes Planilhas:

I- Folha de Pagamento, onde estão relacionados os valores normais de Folha de Pagamento, relativos a Salários e Pro Labore, com colunas relacionando os valores declarados e os não declarados em GFIP.

II- Despesa com Alimentação, relaciona os valores lançados na conta - 531- na contabilidade da empresa a este título.

III- Dispêndio com Alimentação, relaciona os valores lançados na Contabilidade da empresa a este Título- Conta-433

IV- Horas Extras- relaciona os valores lançados na conta 404 da contabilidade da empresa com este título.

V- PAT- relaciona os valores lançados na conta 434 da contabilidade da empresa com este título.

VI- Cálculo 8% SEG, onde acham-se demonstrados os cálculos dos 8% de INSS sobre os valores não incluídos em Folha de Pagamento, ou seja sobre Cesta Básica, Alimentação e Horas Extras Os valores das contribuições Previdenciárias devidas e não Declaradas em GFIP, consolidados mês a mês, acham-se discriminados em planilha anexa ao presente.

Julgada improcedente a impugnação apresentada pela empresa em face do auto de infração em tela, em seu recurso voluntário ela alega, em síntese, **(i)** decadência do direito do Fisco de constituir os créditos tributários relativos às competências de janeiro a abril/2004, uma vez que não se pode admitir a aplicação, ao presente caso, do art. 173, I do CTN, pois não ficou demonstrada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, pelo que o termo inicial desse prazo extintivo é a data do fato gerador, tendo sido fulminados pela decadência os créditos tributários relativos aos meses de janeiro a abril/2004, e **(ii)** impossibilidade de tributação dos benefícios alimentares (alimentação e cestas básicas) fornecidos a seus empregados sem inscrição no PAT, pois o fornecimento desses benefícios enquadra-se nos objetivos do programa em questão e decorreu de determinação constante de Convenção Coletiva de Trabalho.

Pois bem.

Da decadência

O recorrente alega em seu recurso que teriam sido extintos pela decadência os **créditos tributários relativos aos meses de janeiro a abril/2004**, pois não se aplicaria a este caso a regra do art. art. 173, I do CTN, uma vez que não ficou comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Assim, o termo inicial da contagem desse prazo extintivo seria a data do fato gerador.

Sobre a contagem do prazo decadencial, em se tratando de **obrigações tributárias principais**, o critério de determinação da regra decadencial aplicável (art. 150, § 4º ou art. 173, I do CTN) é a existência de pagamento antecipado do tributo, ainda que parcial, mesmo que não tenha sido incluída na sua base de cálculo a rubrica ou o levantamento específico apurado pela fiscalização, **E** a inexistência de dolo, fraude ou simulação.

Se o sujeito passivo antecipa o montante do tributo, mas em valor inferior ao efetivamente devido, o prazo para a autoridade administrativa se manifestar se está de acordo ou não com o recolhimento em questão tem início; não havendo concordância, deve, então, proceder ao lançamento de ofício, no prazo determinado pelo art. 150, § 4º, do CTN, **salvo** se ficar comprovado dolo, fraude ou simulação, casos em que se aplica a regra prevista no art. 173, I, do CTN. Expirado o prazo sem manifestação expressa do Fisco, considera-se realizada tacitamente a homologação, de maneira que esse prazo tem natureza decadencial.

Se, por outro lado, não houver o pagamento prévio do tributo pelo contribuinte, não há que se falar em homologação (expressa ou tácita) a ser exercida pelo Fisco, uma vez que não haverá, no caso, “o que” homologar, e o direito de constituição do crédito tributário não é contado do fato gerador, mas sim do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Ocorre que **em se tratando de obrigações acessórias ou instrumentais**, como é o caso tratado nestes autos, não há que se cogitar de pagamento prévio que possa atrair a aplicação do art. 150, § 4º do CTN, pois **apenas as obrigações tributárias principais, que têm por objeto o pagamento do tributo**, estão sujeitas a recolhimento antecipado e, conseqüentemente, à norma em questão.

Em outros termos, **em se tratando de obrigações acessórias, não há pagamento a ser homologado pelo Fisco, sendo aplicável, portanto, em qualquer hipótese, o art. 173, I, do CTN.**

Essa questão foi objeto de edição de enunciado de súmula, de nº 148, por este Conselho, de observância obrigatória pelos Conselheiros, nos termos do art. 45, VI, do RICARF:

Súmula CARF n.º 148: No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

Desse modo, no caso em análise, considerando que a ciência do lançamento ocorreu aos 13/05/09 (fls. 07), não se há falar em decadência em relação às competências autuadas (01/2004 a 12/2004).

Do fornecimento de alimentação sem inscrição no PAT

Inicialmente, necessário observar que o recorrente **não impugna** em seu recurso a **infração que lhe é imputada em si**, mas sim a legitimidade da cobrança da **obrigação principal** cujos fatos geradores, conforme autoridade fiscal autuante, não foram inseridos em GFIP no período.

Com efeito, a par da alegada decadência, tratada no tópico acima, o recorrente, como dito, defende a impossibilidade de exigência de contribuições sobre benefícios alimentares (alimentação e cestas básicas) a seus empregados sem inscrição no PAT, pois entende que o fornecimento desses benefícios se enquadraria nos objetivos do programa em questão e decorreu de determinação constante em Convenção Coletiva de Trabalho.

No entanto, verifica-se que a penalidade imposta ao recorrente objeto do presente auto de infração não decorreu apenas da omissão, em GFIP, dos fatos geradores de contribuições incidentes sobre a alimentação e as cestas básicas fornecidas aos seus empregos, mas, também, da omissão de fatos geradores de contribuições incidentes sobre **valores pagos aos segurados empregados a título de horas extras, bem como pagos aos sócios contribuintes individuais, a título de Pro Labore**.

Essas contribuições foram objeto de lançamento na mesma ação fiscal por meio dos AI DEBCAD's n.ºs 37255493-4, 37255495-0 e 37255492-6 (PAF's de n.ºs 19515001568200912, 19515001570200991 e 19515001567200978, respectivamente), e nos recursos voluntários neles interpostos, tal qual neste caso concreto, o recorrente apenas defende a decadência do direito do Fisco de constituir os créditos tributários relativos às competências de janeiro a abril/2004 e a impossibilidade de tributação dos benefícios alimentares (alimentação e cestas básicas).

É dizer, a cobrança de contribuições sobre valores pagos a empregados a título de horas-extras (inclusive não retidas), e aos sócios contribuintes individuais, a título de pró-labore, **não foram objeto de impugnação nos recursos interpostos**, tendo sido, portanto, alcançada pela **preclusão**.

Nesse contexto, à exceção do AI DEBCAD n.º 37255492-6 (PAF n.º 19515001567200978), cujo lançamento foi integralmente cancelado em face do reconhecimento da extinção do crédito tributário pela decadência, que, naquele caso, atinge todo o período autuado (01/2004 a 03/2004), os lançamentos levados a efeito por meio dos demais AI DEBCAD's, de n.ºs 37255493-4, 37255495-0, objetos dos PAF's de n.ºs 19515001568200912, 19515001570200991, **foram mantidos em parte** seja em razão da não impugnação de parte da matéria autuada (horas extras e pró labore), seja por conta de apenas parte do período autuado ter sido alcançado pela decadência nesses últimos casos.

Desse modo, considerando que o recorrente **não impugnou a própria infração** que lhe foi imputada, qual seja ter apresentado GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições, e que **o lançamento dessas contribuições foi parcialmente**

mantido nos autos dos processos administrativos em que são discutidas, a caracterização da infração em tela resta inquestionável.

Todavia, a multa respectiva, que se encontra prevista no § 5º do art. 32 da Lei nº 8212/91, dispõe que a apresentação de GFIP “com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido **relativo à contribuição não declarada**”.

Ou seja, o valor da penalidade aplicada no presente processo administrativo fiscal está vinculado ao valor da contribuição correspondente aos fatos geradores de obrigação principal omitidos na GFIP.

Assim, o resultado dos processos administrativos acima mencionados, que têm por objeto a discussão das obrigações principais, deve ser observado no cálculo da multa aqui discutida.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto por **dar provimento parcial** ao recurso voluntário, para que **o resultado dos processos administrativos de nºs 19515001568200912, 19515001570200991 e 19515001567200978 seja observado no cômputo da multa imposta nestes autos.**

(documento assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini