



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.003654/2009-60
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2201-009.826 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 8 de novembro de 2022
Recorrente CLINICA MEDICA AUXILIAR S/CLTDA
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.

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

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

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

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

JURISPRUDÊNCIA. EFICÁCIA NORMATIVA.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, 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, negar-lhe provimento.

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

Débora Fófano dos Santos – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Débora Fófano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 204/222) interposto contra decisão no acórdão da 13ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I (SP) de fls. 185/195, que julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário formalizado no AI – Auto de Infração – DEBCAD n.º 37.239.980-0, no montante de R\$ 31.900,32 (fls. 04/07), acompanhado do Relatório Fiscal da Infração (fl. 24), Relatório Fiscal da Aplicação da Multa (fl. 25) e demonstrativos (fls. 26/29), referente à aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória – CFL 68, conforme transcrição abaixo (fl. 04):

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

DISPOSITIVO LEGAL DA MULTA APLICADA

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

DISPOSITIVOS LEGAIS DA GRADAÇÃO DA MULTA APLICADA

Art. 292, inciso I, do RPS.

VALOR DA MULTA : R\$ 31.900,32

TRINTA E UM MIL E NOVECENTOS REAIS E TRINTA E DOIS CENTAVOS.*****

Do Lançamento

De acordo com resumo constante no acórdão recorrido (fls. 186/187):

1. O presente processo trata de crédito lançado pela Fiscalização contra a empresa acima identificada (**DEBCAD n.º 37.239.980-0**, auto lavrado em 28/09/2009 e ciência do contribuinte em 01/10/2009, fls.21) que, de acordo com o Relatório Fiscal da Infração, fls. 22, refere-se à infração ao art. 32, IV, § 3º da Lei 8.212./91 uma vez que o contribuinte apresentou GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, consoante previsto no inciso IV, § 5º do mencionado dispositivo legal, competências 01/2004 a 12/2004, com valor de **R\$ 31.900,32** (trinta e um mil, novecentos reais e trinta e dois centavos), vide Relatório Fiscal da Aplicação da Multa, fls. 23.

1.1. Consta no referido Relatório Fiscal da Infração, fls. 22, que foram não foram informados valores de remuneração de segurados empregados, consistentes nas

divergências encontradas entre a Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) e as GFIP - Guia de Recolhimento de FGTS e Informações à Previdência Social do ano de 2004.

1.2. Consta do mencionado Relatório Fiscal da Infração que a empresa não apresentou a informação solicitada em Termo de Intimação Fiscal para discriminar os valores que compõe itens de DIPJ - Declaração de Informações Econômico Fiscais - Ano Calendário 2004 e que as totalidades desses valores foram considerados com integrantes da remuneração dos empregados e de seus respectivos salários de contribuição, base de cálculo das contribuições previdenciárias (ficha 04 A, item 27; ficha 05 A, item 02, fls. 30).

1.3. Na mesma ação fiscal foram lançados, entre outros, os autos de infração das respectivas obrigações principais vinculados à obrigação acessória em apreço (DEBCAD n.º 37.239.983-5, contribuições da empresa e DEBCAD n.º 37.239.981-9, contribuições dos segurados) constando em seus respectivos Relatórios Fiscais, respectivamente, que a multa foi aplicada atendendo o que determina o art. 106, II, "c" do CTN, ou seja, como comparação, observância e aplicação da legislação mais benéfica (comparação da legislação em vigor quando da ocorrência dos fatos geradores — art. 32, § 5º da Lei 8.212/91 — com a legislação superveniente - art. 44 da Lei 9.430/96, nos termos do art. 35-A da Lei 8.212/91, este acrescentado pela Lei 11.941/2009).

1.4. Em decorrência da referida comparação e aplicação da legislação mais benéfica, demonstrada às fls.36 dos autos DEBCAD n.º 37.239.983-5 e fls. 26 deste processo, a Fiscalização apurou que a legislação atual não é mais benéfica para todas as competências em questão, ou seja, de **01/2004 a 12/2004** e, assim, a multa para todas as competências foi lançada neste auto de infração, vide Relatório Fiscal da Aplicação da Multa, fls. 23 e planilhas demonstrativas do cálculo da multa, fls. 24/27.

(...)

Registre-se, ainda, que durante a ação fiscal foram emitidos os autos abaixo especificados:

N.º do DEBCAD	Tipo do Documento		Valor (R\$)
37.230.762-0	AIOA CFL 38	Deixou de apresentar livros contábeis	13.291,66
37.230.763-9	AIOA CFL 35	Deixou de discriminar itens do DIPJ solicitados por TIF	13.291,66
37.239.980-0	AIOA CFL 68	Apresentou GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores	31.900,32
37.239.981-9	AIOP	Contribuição parte segurados	70.077,27
37.239.982-7	AIOP	Contribuição terceiros	50.806,02
37.239.983-7	AIOP	Contribuição empresa e RAT	192.712,51
Total			372.079,44

Da Impugnação

O contribuinte foi cientificado do lançamento em 01/10/2009 (AR de fl. 23) e apresentou sua impugnação em 30/10/2009 (fls. 32/34), acompanhada de documentos (fls. 35/179), com os seguintes argumentos consoante resumo no acórdão da DRJ (fls. 187/188):

(...)

2. O Contribuinte apresentou impugnação tempestiva, fls. 30/32, acompanhada dos documentos de fls. 33/177 alegando, em síntese:

2.1. Quanto aos fatos ocorridos durante a ação fiscal, afirma que a Auditora Fiscal entendeu que a empresa deixou de prestar esclarecimentos solicitados no Termo de Intimação Fiscal sobre valores que compõe a DIPJ/2004 e que em face do não esclarecimentos solicitados tributou o valor em questão como remuneração dos segurados empregados não declarada.

2.2. Preliminarmente menciona e esclarece que recebeu várias intimações para apresentar livros, documentos e informações, que foram atendidas parcialmente, porque nem tudo foi localizado, razão pela qual foi solicitado, mais de uma vez, prazo adicional, que foi concedido pela Auditora Fiscal e que toda a documentação encontrada foi apresentada.

2.3. Argumenta que a DIPJ - Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica deve "*servir para assuntos ligados à Previdência como uma referência para conclusões e critérios quanto a diretrizes a serem tomadas, mas, jamais como verdade absoluta para fins de decisão*" e que folhas de pagamento, livros de empregados e GFIP não poderiam ser desconsiderados como o foram, dando origem a uma cobrança "presumível" (fls. 31).

2.4. Informa que recentemente foram localizadas todas as folhas de pagamento (Anexos 04 a 7), a RAIS, as GFIP, as GPS, os livros de empregados e "*até um meio magnético que contém toda a escrituração contábil pertinente*" (fls. 31).

2.5. Alega que a informação contida na ficha 04A da DIPJ 2004, refere-se a "Honorários médicos terceirizados" e que não consta da GFIP por se tratar de serviços prestados por empresas contratadas (Pessoa Jurídica), como se observa no razão analítico extraído da escrituração contábil do ano base 2004, Anexo 03.

2.6. Informa que foram refeitas e reenviadas as GFIP do ano de 2004 seguindo a orientação da Auditora Fiscal, de acordo com as folhas de pagamento que a empresa dispunha.

2.7. Acrescenta que recebeu a informação de que a Auditora Fiscal dispunha da RAIS/2004 (Anexo 02) para corroborar a autenticidade dos valores constantes nas folhas de pagamento e GFIP, e assim, não ter dúvidas quanto aos "*valores efetivamente declarados*".

2.8. No mérito informa que a empresa existe "*a dezenas de anos e sempre foi adimplente e responsável em relação aos encargos sociais e tributários*".

2.9. Aduz que em nenhum momento recusou ou sonegou informação e que, nos termos do inciso LVII do art. 5º da Constituição Federal deve prevalecer a presunção de inocência da parte acusada, cabendo à acusadora a prova.

2.10. Argumenta que apesar do atraso na apresentação de parte dos documentos "*não haveria a possibilidade de se ter a presunção de que nada havia sido pago e portanto autorizando a notificação e cobrança integral dos devidos encargos*", tendo em vista a documentação entregue e à possível consulta ao conta-corrente da empresa, o que, realizado de forma diversa afronta o art. 884 do Código Civil que trata do princípio do não enriquecimento sem causa e, conforme previsto no artigo 112, inciso II do CTN, na dúvida quanto à natureza ou circunstância material do fato ou à natureza ou extensão dos seus efeitos, a decisão deverá ser pró-contribuinte.

3. A impugnante, em seu pedido, considerando que à vista de todo exposto foi demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, requer seja acolhida a impugnação e cancelado o débito fiscal reclamado.

Da Decisão da DRJ

A 13ª Turma da DRJ/SP1, em sessão de 05 de agosto de 2010, no acórdão nº 16-26.211 (fls. 185/195), julgou a impugnação improcedente, conforme ementa abaixo reproduzida (fl. 185):

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

INFRAÇÃO. Constitui infração a empresa deixar de informar mensalmente por meio de GFIP, os dados cadastrais, todos os fatos geradores, as bases de cálculo e os valores devidos da contribuição previdenciária.

LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE. ALTERAÇÃO NOS CÁLCULOS E LIMITES DA MULTA. APLICAÇÃO DA NORMA MAIS BENÉFICA.

Tratando-se de ato não definitivamente julgado, a Administração deve aplicar a lei nova a ato ou fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática, assim observando, quando da aplicação das alterações na legislação tributária referente às penalidades, a norma mais benéfica ao contribuinte (art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN).

De acordo com a legislação vigente à época da autuação, a alíquota da multa moratória incidente sobre contribuição previdenciária incluída em lançamento tributário será definida no momento do pagamento, ocasião em que deverá ser realizado o confronto entre as multas aplicáveis de acordo com a legislação vigente à época do lançamento e a atual, para a fixação daquela menos severa ao contribuinte.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

O contribuinte tomou ciência do acórdão por via postal em 04/05/2012 (fls. 199/200 e 206) e interpôs recurso voluntário em 01/06/2012 (fls. 204/222), acompanhado de documentos (fls. 223/398), alegando o que segue:

(...)

III – DO DIREITO**III.1 – DO PAGAMENTO**

Inicialmente, impede destacar que a manutenção da exigibilidade do crédito tributário é indevida, em que pese os fundamentos da 13ª Turma da DRJ/SP, tendo em vista que a Recorrente já adimpliu os referidos valores declarados na folha de pagamento dos meses de janeiro a dezembro de 2004, relativos a Contribuições de Empresas, Segurados e Terceiros, consoante atesta os respectivos comprovantes de pagamento das GPS (Guias da Previdência Social) anexados a este recurso (DOC. 03).

O suposto débito relativo ao Auto de Infração nº 37.239.980-0 não pode subsistir, uma vez que a modalidade do pagamento extingue peremptoriamente o crédito tributário, consoante redação do inciso I, do artigo 156 do Código Tributário Nacional:

(...)

Assim, o devedor, em tempo e lugar devidos, uma vez realizada a prestação que lhe incumbia perante o credor, libera-se do cumprimento de toda e qualquer obrigação, de forma que, exatamente como ocorre *in casu* e demonstram os comprovantes de pagamento em anexo, o Requerente adimpliu corretamente a sua obrigação, pelo pagamento exato dos valores exigidos pela Receita Federal.

(...)

No momento da fiscalização, a respeitável Autoridade Fiscal, na análise da documentação da Recorrente, desconsiderou os comprovantes de pagamento do respectivo ano de 2004. Como resultado, procedeu à lavratura de autos de infração pela suposta ausência de pagamento de contribuições previdenciárias (segurados, terceiros, empresa e RAT), quando, na realidade, não haveria que se falar em descumprimento de obrigação alguma, eis que os valores tidos como exigíveis já haviam sido devidamente adimplidos na exata data de seu vencimento.

Desse modo, a d. Autoridade Fiscal não poderia ter procedido ao arbitramento de tais valores e desconsiderado por completo o seu pagamento, tendo em vista que sua conduta deveria pautar-se na presunção de veracidade, o que no caso em concreto não ocorreu, tendo em vista que o arbitramento resultante em 06 (seis) autos de infração, cuja somatória se dá em aproximadamente R\$ 373.000,00 (trezentos e setenta e três mil reais), revelou-se economicamente desproporcional à Recorrente, já que a d. Autoridade

Fiscal desconsiderou a realidade dos efetivos pagamentos, gerando uma presunção tributária arbitrária!

Nesse sentido, impende destacar que até mesmo a presunção, como no caso do arbitramento, deve guardar relação de estrita observância aos postulados da proporcionalidade e da razoabilidade, não podendo o servidor público desconsiderar a realidade do contribuinte. Não é demasiado ressaltar, aliás, que os comprovantes não foram pagos neste ano ou há 4 anos atrás, mas foram pagos em tempo e lugar devidos, comprovando inequivocamente o adimplemento da obrigação tributária.

Se houve a mínima consideração em relação aos pagamentos já efetuados, este débito tributário supostamente declarado como devido não existiria, ou caso fosse o entendimento da nobre Autoridade Fiscal ter apurado um valor distinto do declarado pela Recorrente, ela teria lançado a diferença dos valores já recolhidos em detrimento aos então apurados, e não exigi-los em sua integralidade, como se não houvesse ocorrido pagamento algum.

Neste caso, resta evidente que a conduta adotada pela d. Autoridade Fiscal foi desproporcional e irrazoável, pois se houvesse considerado os pagamentos efetuados o presente auto de infração não teria um valor vultuoso.

(...) a mera existência de divergências entre os valores informados em DIPJ e GFIP, acaso existentes, não justificam a imposição de penalidade tão gravosa ao contribuinte, como é o caso do arbitramento, mormente ignorando-se a existência de pagamento das aludidas contribuições tidas como devidas, as quais consubstanciaram o cerne de todo o procedimento fiscal.

A omissão em relação à análise dos comprovantes de pagamento prejudicou severamente a Recorrente, uma vez que, se houve a apuração dos valores em guia GPS e esta foi devidamente recolhida, não poderia a Administração Fazendária Federal exigir novamente o recolhimento das respectivas contribuições previdenciárias, bem como das obrigações acessórias totalmente indevidas.

Faz-se a ressalva de que a d. Autoridade Fiscal, se houvesse considerado os pagamentos, não poderia ter lançado valores vultuosos, tendo em vista que a apuração realizada, ainda que tenha se utilizado de arbitramento corresponde praticamente ao valor já recolhido.. Se houvesse sido considerado quando da realização do procedimento fiscalizatório todos os comprovantes de pagamento, estar-se-ia na seara de existência de meras "diferenças", as quais, todavia, não implicariam em existência de crédito de superior ao montante de R\$ 12.888,44 (doze mil, oitocentos e oitenta e oito reais e quarenta e quatro centavos), conforme tabela ilustrativa abaixo, valor este menos oneroso do que a o atual cenário fiscal.

(...)

Por outro lado, se não houvesse ocorrido tal arbitramento irrazoável e/ou desproporcional, tendo a d. Autoridade Fiscal aceitado os documentos fiscalizados como corretos, bem como considerando os comprovantes de pagamento, sequer haveria que se falar em, diferenças ou valores em aberto em relação ao Fisco, muito pelo contrário! Nesse caso, a situação não seria de prejuízo à Recorrente, mas sim na existência de valores recolhidos a maior ao Fisco Federal, ou seja, esta teria direito à restituição no valor de R\$ 10.607,94 (dez mil, seiscentos e sete reais e noventa e quatro centavos).

(...)

Desta feita, seja em quaisquer dos dois cenários acima demonstrados, isto é, seja a considerar-se (i) os valores supostamente devidos por ocasião do arbitramento, ou mesmo (ii) a se considerar os valores calculados com base na folha de pagamento — os quais, como afirmado — refletem com fidelidade a ocorrência dos fatos geradores à época — a Recorrente não poderia ser considerada como devedora de valores tão desproporcionais como aqueles que ora lhe são imputados.

É imperioso ressaltar que o *bis in idem* é absolutamente vedado pelo nosso ordenamento jurídico pátrio! Assim, a manutenção da exigência do crédito tributário em questão, em detrimento à existência de pagamento, implicará na inequívoca conclusão de que haverá duplicidade de recolhimento aos cofres públicos de mesmo tributo sobre o mesmo fato gerador, o que não pode ser tolerado.

Em face dos argumentos expostos, resulta clara a conclusão acerca da impossibilidade de exigência das contribuições ora guerreadas ante a existência de uma das causas mais fundamentais relativas à extinção da obrigação, qual seja, o seu adimplemento pelo pagamento, na forma artigo 156 inciso I do CTN cuja existência foi eminentemente ignorada pela d. Autoridade Fiscal, a qual acabou por penalizar indevidamente a ora Recorrente, em conduta manifestamente arbitrária e desprovida de razoabilidade, sob pena, ainda, de se incorrer em odioso *bis in idem*.

III.2 — DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

A autuação fiscal ora combatida se deveu ao descumprimento de não apresentação dos livros diário e razão solicitados através de Termo de Intimação relativos ao período de 01/2004 a 12/2004.

Há que se ressaltar, porém, considerando-se todos os argumentos anteriormente descritos, como houve o efetivo pagamento das obrigações por parte da Recorrente, conforme se demonstra os documentos anexados, a obrigação acessória também não pode subsistir, eis que se trata de mero dever instrumental atrelado à própria existência da obrigação principal.

Não pode ser o contribuinte compelido a pagar uma obrigação acessória, a qual foi motivada pelo suposto não recolhimento do tributo, haja vista que houve total adimplemento da obrigação principal. (...)

Colaciona doutrina.

A obrigação tributária acessória, como afirmado, possui caráter instrumental, formal e acessório à obrigação principal, intimamente ligado a esta, conforme disposto nos arts. 113 e 115 do Código Tributário Nacional:

(...)

Desse modo, é possível concluir que a obrigação acessória não possui fato gerador próprio, mas são meros deveres instrumentais que o sujeito ativo deve observar ao praticar uma conduta prevista na legislação, pois tem a finalidade de viabilizar o cumprimento das obrigações principais, dela não podendo se dissociar.

Portanto, pela argumentação acima exposta não há como permitir a manutenção da exigência do crédito tributário em questão, tendo em vista que a Recorrente em, tempo e lugar devido adimpliu a sua obrigação tributária, o que implica na extinção da obrigação principal, conforme artigo 156, inciso I do CTN, demandando, como consequência, a extinção da obrigação acessória em tela, cuja exigência, nessa seara, também se revela descabida.

III.3 — DO CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA APLICADA

A multa aplicada pela d. Autoridade Administrativa, à razão do valor cobrado pela Recorrida, não é proporcional à infração supostamente cometida pela Recorrente, razão pela qual esta configura um caráter confiscatório, prática vedada pela nossa Constituição Federal, em seu artigo 150, IV:

(...)

Colaciona jurisprudência TRF da 4ª Região e do STF e doutrina.

Desse modo, ainda que subsistissem razões para as autuações, o percentual da multa aplicada à Recorrente é extremamente abusivo, delineando um caráter confiscatório da mesma, prática expressamente vedada em nossa Constituição Federal, devendo, portanto, ter seu valor reduzido ao considerado adequado e proporcional à infração a qual - equivocadamente, ressalte-se - lhe foi imputada.

III.4 — DO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL

No processo administrativo tributário é imperioso destacar a prevalência do princípio da verdade material, uma vez que cabe à Administração buscar a efetiva ocorrência dos fatos geradores.

Dessa forma, toda e qualquer prova que implique a demonstração da verdade material deve ser observada a qualquer momento, tendo em vista que, se a prova é tão cabal, possuindo o condão de demonstrar que aquele suposto débito cobrado pelo Fisco é inexistente em virtude do pagamento, não pode a Administração Fazendária desconsiderar os documentos acostados.

Colaciona jurisprudência administrativa e doutrina.

No caso em concreto, a busca pela verdade material pela Recorrente se justifica para demonstrar a impossibilidade ter sido realizado arbitramento *in casu*, I, o que só pode ser obtido mediante averiguação análise de provas cabais (comprovantes de pagamento) e *indispensáveis*, as quais permitem **concluir que o crédito ora tido como exigido encontra-se extinto**, na forma do artigo 156, inciso I, do CTN.

Não se pode olvidar que o arbitramento também é regido pelo princípio da verdade material e, principalmente, dos postulados da razoabilidade e da proporcionalidade, de modo que o arbitramento somente seria razoável se a Administração Fazendária houvesse considerado os comprovantes de pagamento das GPS relativos ao período de janeiro a dezembro de 2004.

Ora, Nobres Julgadores, houve total desconsideração acerca dos comprovantes de pagamento, devendo ressaltar-se que o débito total da Recorrente, relativo aos 06 autos de infração combatidos, importa em quase o triplo do que foi anteriormente pago em 2004., Note-se que somente juros e a multa elevaram o valor a um patamar astronômico, completamente fora da capacidade econômica da Recorrente.

Assim sendo, a Recorrente entende que é indispensável que as provas acostadas sejam analisadas, principalmente os comprovantes de pagamento que atestam a efetividade do adimplemento da obrigação tributária, evitando-se que a Recorrente esteja sujeita ao duplo recolhimento feito ao Fisco, em estrita observância ao princípio da verdade material na apuração da exigência desses supostos créditos tributários.

Em conclusão, entende a Recorrente que logrou êxito em demonstrar a procedência de suas razões, o que demanda o provimento do presente recurso, para que, reformando-se a r. decisão proferida pela da 13ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil, seja reconhecida a insubsistência da autuação fiscal lavrada.

IV — DO PEDIDO

Ante o exposto, requer seja recebido e acolhido o presente recurso, bem como seja declarada a insubsistência e improcedência do Auto de Infração n.º 37.239.980-0, tendo em vista os documentos apresentados que confirmam o pagamento efetuado pela Recorrente durante o período de janeiro a dezembro de 2004, a fim de que seja reconhecida a extinção do o crédito tributário em testilha, cancelando-se, como consequência, a exigência fiscal combatida.

O presente recurso compôs lote sorteado para esta relatora.

É o relatório.

Voto

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora.

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

Em linhas gerais, no recurso apresentado, o contribuinte insurge-se alegando que o auto de infração não pode subsistir pelos seguintes motivos:

- i) já ter adimplido os referidos valores declarados em folha de pagamento dos meses de janeiro a dezembro de 2004, consoante atesta as GPS anexadas ao recurso;
- ii) a autoridade fiscal não poderia ter procedido o arbitramento de tais valores e desconsiderado por completo o seu pagamento;
- iii) a omissão em relação à análise dos comprovantes de pagamento prejudicou severamente o Recorrente, uma vez que, houve apuração dos valores em guia GPS e esta foi devidamente recolhida;
- iv) se tivessem sido considerados os pagamentos, ainda que se tenha utilizado do arbitramento, estar-se-ia na seara da existência de meras “diferenças”;
- v) por outro lado, se não houvesse ocorrido o arbitramento, sequer haveria diferenças, mas sim, a existência de valores recolhidos a maior pelo contribuinte;
- vi) a manutenção da exigência do crédito tributário implicará na inequívoca conclusão de que haverá duplicidade de recolhimento aos cofres públicos de mesmo tributo sobre o mesmo fato gerador;
- vii) aduz que a multa aplicada é desproporcional à infração supostamente cometida, configurando um caráter confiscatório, o que é vedado pela Constituição Federal em seu artigo 150, inciso IV e
- viii) invoca o princípio da verdade material entendendo ser indispensável a análise das provas acostadas, principalmente os comprovantes de pagamento que atestam a efetividade do adimplemento da obrigação tributária.

Cumprе consignar que em virtude do tópico “do caráter confiscatório da multa aplicada” ter sido acrescentado pelo contribuinte em suas razões, apenas no recurso voluntário, não será conhecido, por ofensa ao disposto nos artigos 16, 17 e 33 do Decreto nº 70.235 de 6 de março de 1972¹, por configurar verdadeira inovação à lide.

¹ Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

PRELIMINAR

Da Decadência das Obrigações Acessórias

Antes de adentrar-se na análise das questões meritórias do processo, convém tecer as seguintes considerações em relação à decadência das obrigações acessórias, tendo em vista o reconhecimento, nos autos em que se discutem as obrigações principais, da decadência do lançamento em relação às competências de 01/2004 até 09/2004, com base no artigo 150, § 4º do CTN.

O Supremo Tribunal Federal (STF), por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212 de 1991 que estabeleciam os prazos decadencial e prescricional das contribuições previdenciária em 10 (dez) anos e editou a Súmula Vinculante n.º 08:

Súmula Vinculante n.º 08:

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

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

Sobre o termo inicial de contagem do prazo decadencial, importante esclarecer que os procedimentos administrativos de constituição de créditos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias sujeitam-se ao regime de decadência referido no artigo 173 do CTN², pois tais créditos tributários decorrem sempre de lançamento de ofício, jamais de lançamento por homologação, circunstância que afasta a incidência da contagem do prazo estabelecida no artigo 150, § 4º do CTN.

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

Súmula CARF n.º 148

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

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda

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)

(...)

Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

² Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

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

(...)

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

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

Súmula CARF n.º 101

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2014

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

Tecidas essas considerações necessárias, observa-se que no caso dos presentes autos, a multa compreende o período de 01/2004 à 12/2004 (fls. 26/29). Aplicando-se a regra de contagem prevista no artigo 173, inciso I do CTN, tem-se que o termo inicial da contagem do prazo decadencial começou a fluir em 01/01/2006, expirando-se em 31/12/2010. Como a ciência do lançamento ocorreu em 01/10/2009 (fl. 23), não há decadência a ser reconhecida.

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\$ 1.329,18 foi estabelecido pela Portaria Interministerial MPS/MF n.º 48 de 12/2/2009, perfazendo, na aplicação do auto de infração, código de fundamentação legal - CFL 68, o montante de R\$ 31.900,32 (trinta e um mil, novecentos reais e trinta e dois centavos), conforme demonstrativos anexos ao auto de infração (fls. 26/29).

Em observância ao artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN, foi realizada a comparação entre as penalidades previstas na Lei n.º 8.212 de 1991 para os fatos geradores anteriores e posteriores à vigência da MP n.º 449 de 4/12/2008, que alterou a Lei n.º 8.212 de 1991, tendo sido verificado pela fiscalização que a legislação aplicável a fatos geradores ocorridos anteriormente à vigência da MP 449 de 2008, resultou mais benéfica ao contribuinte, a aplicação do auto de infração, código de fundamentação legal - CFL 68.

De acordo com o Relatório Fiscal da Infração (fl. 24):

1- Em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal - MPF n 0819000.2008.04214-3 foi iniciada a fiscalização na empresa em 19.06.2008, data em que a empresa foi notificada, através da ciência do seu representante legal, a apresentar documentos e a prestar informações relacionadas no TIPF - Termo de Início de

Procedimento Fiscal. Durante o período da ação fiscal ocorreram prorrogações e solicitação de novos documentos correlatos através de TIF - Termos de Intimação.

2- A empresa apresentou GFIP - Guia de Recolhimento de FGTS e Informação à Previdência Social com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias infringindo o artigo 32, inciso IV e parágrafo 3º da Lei 8.212/91, acrescentados pela Lei 9.528, de 10.12.97, conforme a seguir detalhado:

2.1 A empresa deixou de informar todas as remunerações dos segurados empregados em GFIP, para o período de 01/2004 a 12/2004. Consta da DIPJ - Declaração de Informação Econômico Fiscal de Pessoa Jurídica do ano calendário 2004 o item 27 da Ficha 04 A - CUSTO DE PESSOAL APLICADO NA PRODUÇÃO e item 02 DA ficha 05 A - ORDENADOS, SALÁRIOS, GRATIF. E OUTRAS REMUN. A EMPREGADOS, valores de forma englobada por trimestre, sem identificação dos segurados a quem foram pagos. Durante ação fiscal foi solicitada a composição desses valores, o que não ocorreu, razão pela qual, foram considerados como valores de remuneração de segurados empregados não declarados, os valores da diferença entre a soma dos itens declarados na DIPJ, com os valores declarados na GFIP.

(...)

Depreende-se da reprodução acima que a fiscalização, a partir da análise dos valores constantes na DIPJ (Declaração de Informação Econômico Fiscal de Pessoa Jurídica) do ano-calendário de 2004, identificou que o contribuinte informou de forma inexata ou omissa nas GFIPs do período de 01/2004 a 12/2004, a totalidade dos pagamentos efetuados a seus próprios segurados empregados. Instado a apresentar a composição desses valores, deixou de atender ao solicitado, razão pela qual, a diferença entre a soma dos itens declarados na DIPJ e os valores declarados em GFIP foram considerados como remuneração de segurados empregados não declarados.

Desse modo, o argumento de defesa do Recorrente, pautado basicamente na inexistência de diferenças, sob a alegação de já ter adimplido os referidos valores declarados em folha de pagamento dos meses de janeiro a dezembro de 2004, se mostra totalmente equivocado.

O contribuinte teve a oportunidade durante a fiscalização, com a impugnação e mesmo com o recurso voluntário a comprovar a composição dos valores declarados na DIPJ, uma vez que divergentes com os valores declarados em GFIP, todavia em nenhuma delas se desincumbiu do ônus probatório.

Nesse ponto, delineia-se oportuno lembrar os fundamentos da decisão recorrida, com a reprodução do seguinte excerto (fl. 190):

(...)

6.9. Ainda à guisa de esclarecimento, é de ser observado que tendo sido detectadas divergências entre as informações constantes entre DIPJ e GFIP. os documentos de intuito probatório acostados pela Impugnante, consubstanciados em cópias reprográficas, não se prestaram a comprovar qualquer espécie de equívoco quanto às informações contidas na DIPJ em comento e, desta forma, imaculado o procedimento fiscal, não há que se perquirir acerca da higidez do crédito em tela que se mantém incólume.

6.10. De outra banda, o argumento da impugnante de que teria apresentado GFIP, durante a ação fiscal, preenchidas conforme indicação da Autoridade Fiscal, além de ser mera afirmativa desprovida de comprovação, é dissonante com os termos de intimação e conclusões da Fiscalização em decorrência da não apresentação de documentos, só podendo ser compreendida a orientação de que a empresa deve informar em GFIP todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias e, mais uma vez, reafirma-se que os valores das mencionadas divergências não esclarecidas deveriam ter integrado as informações prestadas nas GFIP.

6.11. Ressalta-se que no julgamento dos AI relativos às obrigações principais correlatas (vide, PT 19515.003657/2009-01 - DEBCAD n.º 37.230.762-0), realizado nesta mesma sessão, todos os documentos, idênticos aos apresentados nestes autos pela impugnante, foram apreciados e a conclusão é de não conduzirem a resultado diverso do apurado pela Autoridade Fiscal.

6.12. Ainda quanto aos documentos, apesar de mencionar que recentemente teria encontrado todos os documentos, inclusive em meio magnético, a impugnante não os acostou aos autos (tanto nos AI relativos às obrigações principais como nos AI decorrentes do descumprimento das obrigações acessórias, entres eles, este), ou seja, não cumpriu o art. 16 do Decreto n.º 70.235/72 que rege o processo administrativo fiscal. Cabe esclarecer que a juntada de documentos, bem como o pedido de diligências, perícia, indicação de perito e quesitos devem ser apresentados na impugnação (art. 16, IV e § 4o do Decreto 70.235/72), precluindo o direito da impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a ocorrência das hipóteses previstas no referido § 4o, assim como considerar-se-á não formulado o pedido de diligências ou perícias que não atender os requisitos do mencionado inciso IV.

6.13. Ademais, também é equivocado o entendimento da impugnante no sentido de que o lançamento também não procede porque apresentou todos os documentos que dispunha quando da fiscalização. A ocorrência do lançamento independe de recusa deliberada ou sonegação, nem aqui se trata de possível aplicação de presunção em favor do acusado como pretendido. Os valores lançados apenas decorrem das divergências encontradas e não esclarecidas e, este Auto de infração é reflexo da obrigação principal descumprida, como acima esclarecido.

(...)

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

Jurisprudência e Decisões Administrativas

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

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 62³

³ 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,

do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015.

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

Cumprе observar, por derradeiro, que devem ser aplicados aos presentes autos os reflexos das decisões nos processos n.º 19515.003657/2009-01 (AI – DEBCAD 37.239.983-5 – patronal e RAT) e 19515.003655/2009-12 (AI – DEBCAD 37.239.981-9 – segurados).

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 litigio instaurado com a impugnação ao lançamento e na parte conhecida em negar-lhe provimento.

Débora Fófano dos Santos

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)