



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

Processo n° 19515.722114/2011-01
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2302-002.458 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de maio de 2013
Matéria Remuneração de Segurados. Terceiros
Recorrente DIJE SERVIÇOS DE DIGITAÇÃO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

AFERIÇÃO INDIRETA

Em caso de recusa ou sonegação de qualquer informação ou documentação regulamente requerida ou a sua apresentação deficiente, a fiscalização deverá inscrever de ofício a importância que reputar devida, cabendo à empresa ou contribuinte o ônus da prova em contrário.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA

Em virtude do disposto no art. 17 do Decreto n.º 70.235 de 1972 somente será conhecida a matéria expressamente impugnada. **MULTA**

MULTA MORATÓRIA E MULTA DE OFÍCIO

A aplicação do artigo 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, até a competência 11/2008, traz percentuais variáveis, de acordo com a fase processual em que se encontra o processo de constituição do crédito tributário e se mostra mais benéfico ao contribuinte, uma vez em que se aplicando a redação dada pela Lei n.º 11.941/2009, mais precisamente o artigo 35 A da Lei n.º 8.212/91, o valor da multa seria mais oneroso ao contribuinte, pois deveria ser aplicado o artigo 44, I da Lei n.º 9430/96. A partir da competência 12/2008, há que ser aplicado o artigo 35-A, da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela MP n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941, multa de ofício

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros da Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos,

em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Liege Lacroix Thomasi – Relatora e Presidente Substituta

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liege Lacroix Thomasi (Presidente), Arlindo da Costa e Silva, Andre Luiz Marsico Lombardi , Leonardo Henrique Pires Lopes, Juliana Campos de Carvalho Cruz, Fábio Pallaretti Calcini.

Relatório

O presente processo refere-se ao Auto de Infração de Obrigação Principal – AIOP DEBCAD 35.358.578-0, relativo à cota patronal das contribuições previdenciárias e ao AIOP DEBCAD 35.358.579-9, relativo às contribuições arrecadadas para as terceiras entidades, tudo no período de 01/2008 a 12/2008.

A lavratura dos AIOP's se deu em 09/12/2011, com ciência pelo sujeito passivo em 12/12/2011.

O relatório fiscal de fls. 114/119, traz que a atuada apresentou parcialmente os documentos solicitados através do Termo de Intimação Fiscal para Apresentação de Documentos, o que levou a apuração da base de cálculo das contribuições devidas ser apurada por aferição indireta, com base nos dados constantes das RAIS e das GFIP's, conforme telas CCORGFIP e sistema DATAPREV-WEB.

Após a impugnação, Acórdão de fls. 638/651, julgou a autuação procedente.

Inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário, onde alega em síntese:

- a) que oportunamente se manifestou e trouxe as folhas de pagamento do período solicitado pelo fisco;
- b) que esta documentação é que deve ser tomada por base para apuração do fato gerador, não sendo procedente a aferição indireta;
- c) que notificada para apresentar documentos a fim de dirimir divergências entre valores declarados e recolhidos, assim o fez;
- d) que existem divergências entre os valores apurados pela recorrente nas suas folhas de pagamento e os valores apurados pelo fisco;
- e) que informou valores equivocados na RAIS;
- f) que a documentação comprobatória juntada aos autos não foi examinada;
- g) que está desobrigado de manter escrituração contábil, por ser optante do Lucro Presumido;
- h) requer que os valores a serem considerados para a apuração dos débitos sejam os das folhas de pagamento;

- i) que deve ser considerada sua primariedade, que não quis burlar o fisco, apenas recolheu as contribuições com base nas folhas de pagamento.

Requer a reforma da decisão proferida, a extinção dos autos de infração, ou que sejam convalidados os valores apurados pela recorrente.

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheira Liege Lacroix Thomasi, Relatora

Cumprido o requisito de admissibilidade, frente à tempestividade, conheço do recurso e passo ao seu exame.

Do exame dos autos é de se ver que as contribuições lançadas foram aferidas indiretamente, pois, segundo explicitado no relatório fiscal de fls.114/119, a recorrente não apresentou toda a documentação solicitada no Termo de Início de Ação Fiscal, fls.03/04 e Termo de Reintimação Fiscal, fls. 05/06, a fim de que fossem apuradas as contribuições previdenciárias devidas sobre a remuneração dos segurados a serviço da empresa.

Constam às fls. 32 a 34, justificativas efetuadas por parte da recorrente, quanto às divergências apontadas pelo fisco nos valores informados em folhas de pagamento, RAIS e GFIP, onde diz que:

- as inconsistências na GFIP X RAIS do ano de 2008, ocorreram tendo em vista que os recolhimentos efetuados se referiam apenas aos funcionários demitidos (declaração anexa datada de 15.09.2011);

- os valores declarados em RAIS estariam incorretos e que seriam passíveis de retificação no momento oportuno, alegando ainda que os valores constantes nas folhas de pagamento, que são inferiores aos apresentados na RAIS seriam os corretos (declaração anexa datada de 14.10.2011).

- e finalmente que não possui escrituração contábil (declaração anexa datada de 14.10.2011).

Portanto, é de se ver que a autuada confirma a existência de inconsistências no documentos, dizendo que estão incorretos, mas serão passíveis de retificação em momento oportuno e que os valores inferiores aos informados nas RAIS é que devem ser tidos como corretos. Todavia, não há qualquer prova de que tais alegações sejam procedentes. É por demais inverossímil a recorrente imaginar que a simples alegação de que os valores constantes das folhas de pagamento em contraponto com os valores declarados em GFIP e RAIS, devem ser tomados como corretos por serem inferiores, sem juntar qualquer elemento de prova a seu favor.

Muito embora, esteja dispensada da apresentação de contabilidade regular, por ser optante do sistema de apuração do lucro presumido, a recorrente deve fazer prova de suas alegações com documentos hábeis que comprovem a real remuneração paga aos segurados a seu serviço. Ao declarar valores na GFIP, informar outros valores na RAIS e confeccionar suas folhas de pagamento com valores inferiores aos demais, sem qualquer justificativa plausível, corroborada por provas documentais, a recorrente sujeitou-se ao levantamento do débito por aferição indireta.

A contribuição previdenciária é espécie tributária cuja modalidade de lançamento é denominada por homologação ou autolançamento, com previsão legal no art. 150 do Código Tributário Nacional. Nessa modalidade, a lei atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, competindo a esta, posteriormente, conferir o procedimento e homologá-lo. No âmbito da Receita Federal do Brasil, o Auditor-Fiscal examina diretamente documentos, livros contábeis e fiscais, bem como outros elementos subsidiários, e, com estes elementos postos a sua disposição, verifica se o lançamento foi corretamente efetuado pelo contribuinte, homologando-o.

Em caso de recusa ou sonegação de qualquer informação ou documentação regulamente requerida ou a sua apresentação deficiente, o auditor deverá inscrever de ofício a importância que reputar devida, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em contrário. A prerrogativa de arrecadar e fiscalizar as contribuições previdenciárias, bem como, aferir indiretamente a contribuição previdenciária devida e lançá-la de ofício, encontra embasamento legal no art. 148 do CTN, e art. 33, §§ 3º, 4º e 6º da Lei n 8.212/91:

CTN

"Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou em consideração, o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial."

Lei 8.212/91

"Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas "d" e "e" do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação alterada pela Lei nº 10.256/01)

(...)

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

§ 4º Na falta de prova regular e formalizada, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão-de-obra empregada,

proporcional à área construída e ao padrão de execução da obra, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa co-responsável o ônus da prova em contrário.

(...)

§6 Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, o faturamento e o lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário."

O lançamento não é fundamentado em simples presunção, e sim nos dispositivos legais e regulamentares acima transcritos, que autorizam a fiscalização a proceder ao arbitramento da base de cálculo e lançamento de ofício dos valores devidos em caso de recusa ou sonegação de documentos por parte do contribuinte, ou sua apresentação deficiente, atendendo o lançamento constitutivo do crédito previdenciário ao contido no artigo 142 da Lei nº 5.172/66 - Código Tributário Nacional e aos pressupostos estabelecidos nos artigos 33 e 37 da Lei nº 8.212/91.

Portanto, as alegações de que os documentos juntados por ora da impugnação não foram apreciados, são inócuas, pois o fisco já havia examinado a documentação que foi apresentada pelo contribuinte e solicitou esclarecimentos sobre as divergências encontradas, ao que não foi atendido procedendo corretamente ao levantamento por aferição indireta.

Quanto ao mérito do lançamento, deixo de me manifestar em virtude do disposto no art. 17 do Decreto nº 70.235 de 1972, onde somente será conhecida a matéria expressamente impugnada, com exceção das matérias que podem ser conhecidas independentemente de impugnação, como a decadência.

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

No que concerne à aplicação da multa, é de se notar que o fisco efetuou uma comparação entre a multa de 24%, prevista no artigo 35, inciso II, acrescida da multa pelo descumprimento de obrigação acessória e pela multa imposta pela legislação vigente quando do lançamento, multa de ofício de 75%, prevista no artigo 44, da Lei nº 9.430/96, a fim de apurar o percentual mais benéfico ao contribuinte.

Conquanto, o percentual mais benéfico, neste caso, tenha contemplado a multa do artigo 35, da Lei nº 8.212/91, para as competências até 11/2008, deixo registrado meu entendimento que à luz da legislação vigente, as multas devem ser aplicadas de forma isolada, conforme o caso, por descumprimento de obrigação principal ou de obrigação acessória, da forma mais benéfica ao contribuinte, de acordo com o disposto no artigo 106, do Código Tributário Nacional.

Embora, em algumas vezes, a obrigação acessória descumprida esteja diretamente ligada à obrigação principal, isto não significa que sejam únicas para aplicação de multa conjunta. Pelo contrário, uma subsiste sem a outra e mesmo não havendo crédito a ser

lançado, é obrigatória a lavratura de auto de infração se houve o descumprimento de obrigação acessória. As condutas são tipificadas em lei, com penalidades específicas e aplicação isolada.

O art. 44 da Lei n.º 9.430/96, traz que a multa de ofício de 75% incidirá sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento, de falta de declaração e nos de declaração inexata. Portanto, está claro que as três condutas não precisam ocorrer simultaneamente para ser aplicada a multa:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

(...)

Quando o contribuinte tiver recolhido os valores devidos antes da ação fiscal, não será aplicada a multa de 75% prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430; porém, se apesar do pagamento não tiver declarado em GFIP, é possível a aplicação da multa isolada do art. 32-A da Lei n.º 8.212, justamente por se tratar de condutas distintas.

Se o contribuinte tiver declarado em GFIP não se aplica a multa do art. 44 da Lei n.º 9.430, sendo aplicável somente a multa moratória do art. 61 da Lei n.º 9430, pois os débitos já estão confessados e devidamente constituídos, sendo prescindível o lançamento.

A multa do art. 44 da Lei n.º 9.430 somente se aplica nos lançamentos de ofício. Desse modo, se o contribuinte tiver declarado em GFIP, mas não tiver pago, o art. 44 da Lei 9.430 não é aplicado pelo motivo de o contribuinte não ter recolhido, mas ter declarado. Neste caso, não se aplica o art. 44 em função de não haver lançamento de ofício, pois o crédito já está constituído pelo termo de confissão que é a GFIP. E nas hipóteses em que o contribuinte não tiver recolhido e não tiver declarado em GFIP, há duas condutas distintas: por não recolher o tributo e ser realizado o lançamento de ofício, aplica-se a multa de 75%; e por não ter declarado em GFIP a multa prevista no art. 32-A da Lei n.º 8.212. Conforme já foi dito, a multa será aplicada ainda que o contribuinte tenha pago as contribuições, conforme previsto no inciso I do art. 32 A.

Pelo exposto, é de fácil constatação que as condutas de não recolher ou pagar o tributo e não declarar em GFIP não estão tipificadas no mesmo artigo de lei, no caso o art. 44 da Lei n.º 9.430/96. A lei ao tipificar essas infrações, inclusive em dispositivos distintos, demonstra estar tratando de obrigações, infrações e penalidades tributárias distintas, que não se confundem e tampouco são excludentes.

No caso em questão, é de se ver que a aplicação do artigo 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores e do lançamento traz percentuais variáveis, de acordo com a fase processual em que se encontre o processo de constituição do crédito tributário e mostra mais benéfico ao contribuinte, uma vez em que se aplicando a redação dada pela Lei n.º 11.941/2008, mais precisamente o artigo 35 A da Lei n.º 8.212/91, o valor da multa seria mais oneroso ao contribuinte, pois deveria ser aplicado o artigo 44, I da Lei n.º 9430/96, já transcrito anteriormente.

De toda forma, não há reparo a fazer no lançamento que considerou a multa de mora do artigo 35, da Lei n.º 8.212/91, até a competência 11/2008, e a multa de ofício para a

Processo nº 19515.722114/2011-01
Acórdão n.º **2302-002.458**

S2-C3T2
Fl. 903

competência 12/2008, em virtude da aplicação do artigo 35-A Lei n.º 8.212/91, introduzido pela MP 449 de 03/12/2008, convertida, posteriormente, na Lei 11.941, de 27/05/2009.

Por todo o exposto,

Voto por negar provimento ao recurso.

Liege Lacroix Thomasi - Relatora

CÓPIA