



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

Processo n° 35232.000456/2007-13
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **2803-000.530 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 15 de março de 2011.
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS EM GERAL
Recorrente HOSPITAL DO CORAÇÃO DE NATAL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 14/02/2007

AUTO DE INFRAÇÃO. OMISSÃO DE FATO GERADOR EM GFIP.

AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. PERÍCIA DESNECESSIDADE. REJEIÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. DEFESA PRÉVIA. INEXISTÊNCIA. LANÇAMENTO. ATO UNILATERAL. VINCULADO. VIOLAÇÃO DEVIDO PROCESSO LEGAL. AMPLA DEFESA. CONTRADITÓRIO. INOCORRÊNCIA.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do(a) relator(a), devendo ser recalculada a multa aplicada no presente auto para ajustá-la a nova determinação legal do artigo 32-A, da Lei 8.212/91, introduzido pela Lei 11.941/2009, caso seja mais favorável ao contribuinte, não se aplicando a PT PGFN/RFB 14/2009, por contrariar o ordenamento jurídico, bem como, deve ser excluída do crédito a parcela do PAT, pois padece do vício formal por falta de fundamentação legal. Vencido o Conselheiro Oséas Coimbra Junior quanto a exclusão do PAT.

(Assinado digitalmente).

Helton Carlos Praia de Lima. -Presidente

(Assinado digitalmente).

Eduardo de Oliveira. - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Helton Carlos Praia de Lima, Eduardo de Oliveira, Carolina Siqueira Monteiro Andrade, Oséas Coimbra Júnior, Amílcar Barca Teixeira Júnior, Gustavo Vettorato.

Relatório

O presente Auto de Infração – AI – DEBCAD 37.053.994-0, CFL.68, apresentar Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, com período de apuração de 05/2002 a 08/2006, conforme Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, de fls. 08, objetiva a aplicação de penalidade por infração a dever instrumental, determinado por lei.

O sujeito passivo foi cientificado da autuação, em 14/02/2007, Folha de Rosto do Auto de Infração – FR, fls. 01.

O contribuinte apresentou sua defesa/impugnação, as fls. 31 a 47, a qual foi acompanhada dos documentos, de fls. 48 a 107.

A defesa foi considerada tempestiva, fls. 108, uma vez que o contribuinte foi cientificado do AI, em 14/02/2007, e, em 01/03/2007, fls. 31, protocolizou a impugnação.

O órgão julgador de primeiro grau emitiu a Decisão-Notificação – DN Nº 18.401.4/0069/2007, fls. 104 a 118, em 27/03/2007. Na qual a autuação foi considerada procedente.

O contribuinte tomou conhecimento desse decisório, em 17/04/2007, AR, fls. 120.

Irresignado o contribuinte impetrou o Recurso Voluntário, fls. 124 a 145, onde alega em síntese.

- Preliminarmente –
- Que o recurso é tempestivo;
- Que o depósito recursal é inconstitucional;
- Que na decisão guerreada o julgador alegou não poder tecer comentários sobre a inconstitucionalidade de normas e nem tão pouco sobre a desproporcionalidade da multa;
- Que os requisitos para a realização de perícia não foram cumpridos, indeferindo a mesma e isto caracteriza cerceamento de defesa;
- Que a multa é decorrente do fornecimento de alimentação in natura sem inscrição no PAT e que o STJ têm remansosa jurisprudência sobre a não incidência da exação;

- Que o contribuinte não concorda com a decisão de primeiro grau e interpõe o presente recurso para que o CRPS declare a improcedência da notificação;
- Mérito –
- Que o auto é insubsistente, pois todas as informações foram prestadas e que os documentos juntados provam isto, além do que pedimos perícia;
- Que a multa é calculada por critérios matemáticos que leva em consideração o número de funcionários, mas em momento algum o fiscal autuante informou tal número e que assim deve ser levado em conta o número mínimo para não haver abusos;
- Que não ocorrem irregularidades, mas se por acaso existissem foram corrigidas antes do fim do prazo de impugnação, o que outra ação fiscal pode comprovar ou a realização de perícia;
- Que o contribuinte é primário e não houve agravantes apuradas no AI;
- Que o AI se refere apenas a três sócios e a um contribuinte individual e assim a multa deve ser reduzida ao mínimo;
- Que em relação ao contribuinte individual Dr. Inamar sua contribuição foi recolhida, constando este na folha de pagamento;
- Que o salário *in natura* alimentação em restaurante próprio sem custos para os empregados, não tem natureza salarial, segundo o STJ, independentemente de inscrição no PAT, bem como não se excluiu o décimo-terceiro salário, não sendo devida a multa sobre o PAT e nem o valor estratosférico;
- Que o não recolhimento e não informação em GFIP dos valores relativos a cooperativa foi regularizado;
- Que todas as falhas foram sanadas e corrigidas, antes do encerramento do prazo de impugnação, que perícia técnica nos documentos, arquivos e micro-computadores da empresa, podem provar isso, razão pela qual se requer a produção de tal prova, sendo cerceamento de defesa a sua negativa;
- Que a multa leva em conta o número de funcionários, mas em momento algum o fiscal autuante informou tal número, sendo impossível verificar o limitador, devendo ser aplicado o mínimo, sendo seu valor desproporcional e abusivo;
- Que a infração cometida é de pequena monta e já foi sanada e que assim a multa é desproporcional, irrazoável e descabida, além de não se poder fixar o limite legal por faltar o número de funcionários;

- Que a multa assume caráter confiscatório, vedado pela CF, sendo interdição à injusta apropriação do patrimônio, rendimentos ou capital financeiro;
- Que esta não pode comprometer o exercício do direito a existência digna, a prática de atividade ou a satisfação das necessidades básicas, pelo excesso de carga tributária; ainda, que em razão de multa excessiva;
- Que a autuada faz jus a relevação da multa, pois presentes todos os requisitos, primariedade; ausência de agravantes, pedido de relevação e correção da falta realizados dentro do prazo de impugnação;
- Que alternativamente faz a autuada jus a atenuação da multa, pois corrigiu a falta, dentro do prazo de impugnação;
- Que na apuração do *quantum debeatur* o agente não informou de forma plena e eficaz como tais valores foram apurados, sequer informou o número de trabalhadores considerados;
- Que os demonstrativos analíticos e sintéticos não demonstram a forma como se chegou nos valores, nem o número de funcionários, o que torna o auto insubsistente;
- Que o contribuinte sempre atendeu a todas as solicitações do fisco, que não teve a intenção de fraudar ou lesar a este, o que prova sua boa-fé;
- Que ocorreram apenas equívocos já sanados, ou, equívoco da própria fiscalização;
- Que o PAT não tem natureza salarial, conforme pacífico entendimento do STJ;
- Finaliza pedindo: a) declaração de improcedência do AI; b) não acolhido o pleito anterior, que sejam afastados: a multa arbitrária e desproporcional; juros moratórios além de 1% am; taxa SELIC; anatocismo; c) recebimento do recurso sem o depósito.

A alegações quanto ao juros moratórios; taxa SELIC e anatocismo não serão aqui resumidas, o que se explicará no voto.

Consta, dos autos, as fls. 174 a 178, sentença de procedência no MS 2007.84.00.003216-2 para que os recursos administrativos sejam processados sem a exigência do depósito recursal.

Os autos subiram ao Segundo Conselho de Contribuintes, fls. 186.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Eduardo de Oliveira, Relator

O recurso foi interposto tempestivamente, em 11/05/2007, conforme, fls. 123, uma vez que o contribuinte foi cientificado da decisão de primeiro grau, em 17/04/2007, AR, fls 120. No que tange ao depósito recursal a empresa não o realizou, mas está amparado por sentença de procedência no MS 2007.84.00.003216-2, fls. 174 a 178.

A tempestividade do recurso foi reconhecida.

Quanto ao depósito recursal, ainda, que necessário a época da impetração do recurso voluntário, hoje este não mais vige, uma vez que revogado pela MP 413/2008, convertida na Lei 11.727/2008. Ainda, que se alegue que tal condição deva ser averiguada tendo como marco a data da interposição do recurso, tenho para mim que tal exigência estava com os dias contados, basta ver a ADIN 1976-7, que exclui do Decreto 70.235/72, tal exigência, acrescentada pela Lei 10.522/2002. Neste diapasão temos, também, a Súmula Vinculante nº 21 do STF, ou seja, se não tivesse sido revogado tal depósito na seara previdenciária fatalmente este acabaria declarado inconstitucional, sendo inexigível desde a origem.

Não fosse esses argumentos suficientes o Regimento Interno do CARF Portaria MF 256/2009, em seu artigo 62, parágrafo único, inciso I, do Anexo II, estabelece que:

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.

Parágrafo único. 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 plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal;

Assim, verifico no caso a possibilidade do afastamento desta exigência, uma vez que em RE, conforme abaixo transcrito o STF já reconheceu a inconstitucionalidade do artigo 126, §§ 1º e 2º, da Lei 8.213/91, senão vejamos:

RECURSO ADMINISTRATIVO - DEPÓSITO - §§ 1º E 2º DO ARTIGO 126 DA LEI Nº 8.213/1991 - INCONSTITUCIONALIDADE. A garantia constitucional da ampla defesa afasta a exigência do depósito como pressuposto de admissibilidade de recurso administrativo. (RE 389383, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 28/03/2007, DJe-047 DIVULG 28-06-2007 PUBLIC 29-06-2007 DJ 29-06-2007 PP-00031 EMENT VOL-02282-08 PP-01625 RDDT n. 144, 2007, p. 235-236.

(grifos neste).

Tal decisão transitou em julgado em 14/09/2007, conforme resumo de andamento do processo, consultado no site do STF. Desta forma, e tendo em vista os princípios da isonomia e da segurança jurídica, bem como a decisão judicial em MS, admito o presente recurso.

Na seara do contencioso administrativo os órgão julgadores estão limitados em sua atividade cognitiva, assim, certas matérias lhe são vedadas o conhecimento, a exemplo:

NO PRIMEIRO GRAU.

PORTARIA RFB Nº 10.875, DE 16 DE AGOSTO DE 2007 - DOU DE 24/08/2007

Art. 18. É vedado à autoridade julgadora afastar a aplicação, por inconstitucionalidade ou ilegalidade, de tratado, acordo internacional, lei, decreto ou ato normativo em vigor, ressalvados os casos em que:

I - tenha sido declarada a inconstitucionalidade da norma pelo Supremo Tribunal Federal (STF), em ação direta, após a publicação da decisão, ou pela via incidental, após a publicação da resolução do Senado Federal que suspender a sua execução;

II - haja decisão judicial, proferida em caso concreto, afastando a aplicação da norma, por ilegalidade ou inconstitucionalidade, cuja extensão dos efeitos jurídicos tenha sido autorizada pelo Presidente da República ou, nos termos do art. 4º do [Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997](#), pelo Secretário da Receita Federal do Brasil ou pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

NO SEGUNDO GRAU.

PORTARIA MF Nº 256, DE 22 DE JUNHO DE 2009

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.

Parágrafo único. 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 plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

(grifos meus).

Equivoca-se a recorrente ao argüir cerceamento de defesa pelo indeferimento do pedido de perícia, pois este pode ser rejeitado, caso o perícia seja desnecessária, protelatória e seu pedido não preencha os requisitos legais. A jurisprudência é forte nesta vertente. Assim rejeita-se esta preliminar.

HABEAS CORPUS. ART. 19, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI Nº 7.492/1986. ART. 333, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CÓDIGO PENAL. PACIENTE ABSOLVIDO. PEDIDO PREJUDICADO. INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL REQUERIDA NA DEFESA PRELIMINAR E NA FASE DO ART. 499 DO CÓDIGO DE PROCESSO PENAL. DISCRICIONARIEDADE DO JULGADOR. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. DECISÃO FUNDAMENTADA. RAZOABILIDADE. 1. Diante da notícia de que um dos pacientes foi absolvido na ação penal de que aqui se cuida, o writ mostra-se prejudicado quanto a ele. 2. É pacífico o entendimento jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal de que o deferimento de prova pericial e de diligências na fase do art. 499 do Código de Processo Penal está condicionado à avaliação de sua conveniência, cabendo ao julgador aferir, em cada caso, dentro da esfera de discricionariedade, a real necessidade da medida para a formação de sua convicção. 3. Não há que falar em cerceamento de defesa se o indeferimento da realização da perícia está suficientemente justificado, de forma razoável, notadamente pela possibilidade de a defesa produzir provas diversas capazes de atingir o fim almejado com a perícia, assim também pela existência de outros elementos de convicção hábeis a comprovar a prática do delito, não evidenciado qualquer constrangimento ilegal. 4. Habeas corpus julgado prejudicado quanto a a Flávio Antônio Bonet e denegado em relação a Cezar Antônio Bonet. (HC 200601141456, PAULO GALLOTTI, STJ - SEXTA TURMA, 30/06/2008)

(grifo meu).

O crédito não é composto exclusivamente do PAT, também, fazem parte deste a remuneração paga a prestador de serviço pessoa física contribuinte individual e, ainda, a dos sócios PRÓ-LABORE.

Os contribuintes de uma forma geral têm o livre exercício e arbítrio para concordarem ou não com o que bem entenderem, sendo sua prerrogativa pessoal.

O fato de ter o contribuinte prestados todas as informações, apesar de não sabermos onde, não torna o auto insubsistente, pois ficou claro como demonstrou a fiscalização que as Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP não espelhavam a totalidade das contribuições da empresa, o que enseja a atuação por violação a dispositivo legal. O tema perícia já foi abordado.

Assiste razão ao contribuinte quando diz que a multa é calculada com base em critérios matemáticos, bem como que o número de segurados é levado em consideração neste cálculo. Entretanto, não se pode dizer isso em relação ao pedido de se usar o número mínimo de segurados para cálculo da multa, sob argumento de que tal informação não estaria no auto de infração. A uma, porque tal número mínimo seria um e hospital não tem só um segurado. A duas, porque tal número foi indicado, pois o artigo 32, § 4º, da Lei 8.212/91 traz uma tabela onde se correlaciona o número de empregado e o fator multiplicador e no auto de infração sob debate, no anexo VI- Quadro demonstrativo da multa calculada, fls. 23 a 27, o agente autuante na linha denominada “g) Faixa limite da multa por competência”, deixa cristalino que no período de 05/2002 a 03/2005 o fator de multiplicação foi dez (10), logo faixa de segurado de 101 a 500 e no período de 04/2005 a 08/2006 o fator de multiplicação foi vinte (20), logo faixa de segurados de 501 a 1000. Estas faixas estão estabelecidas em lei e são facilmente verificáveis, pois indicadas com clareza no auto e a ninguém e dado desconhecê-las. Desta forma, tal alegação é infundada.

Quanto a ocorrência da falta as alegações do contribuinte são no mínimo alto excludentes, pois ou não ocorreram, ou ocorram e foram corrigidas, mas sua alegação de que se caso ocorridos foram sanadas é intrigante, como ele corrigiu um erro que não aconteceu, em sua palavras. A ação fiscal não é meio de verificação das obrigações do contribuinte após este ter sido fiscalizado o pedido de perícia já foi analisado e rejeitado. A autoridade julgadora de primeiro grau deixou claro que a falta não foi corrigida

O contribuinte tem o dever, segundo artigo 16, § 4º, do Decreto 70.235/72 de apresentar as provas de suas alegações junto com a impugnação sob pena de preclusão, salvo exceções. Assim não o fazendo perdeu a oportunidade.

A alegação de que a multa se refere a três sócios e a um contribuinte individual, não condiz com a realidade dos autos, pois a alimentação aqui cobrada salário *in natura* refere-se a totalidade dos trabalhadores da empresa ou o restaurante é seletivo, isto é, é só para alguns. Além do que, o que importa segundo a lei, artigo 32, § 4º, da Lei 8.212/91, é o número de trabalhadores da empresa e não o número de trabalhadores listados no auto de infração.

As folhas de pagamento anexadas a impugnação, fls. 84 a 88, foram emitidas em 22/02/2007, ou seja, após o procedimento fiscalizatório. Tais folhas fizeram parte do Termo de Intimação para Apresentação de Documentos – TIAD, de fls. 09 e 10, e foram objeto do lançamento, o que demonstra que a empresa no curso da fiscalização não provou o recolhimento desta contribuição. A apresentação de tal folha agora, também, não é eficaz para o fim pretendido, pois o recolhimento se prova via GPS e não pela folha de pagamento, bem como o artigo 147, §1º, do CTN, diz “A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.” Não fosse isto suficiente as folhas apresentadas, também, não atendem ao padrão estabelecido pela legislação previdenciária. Assim, não há por quê excluir a exigência.

O fato do Superior Tribunal de Justiça – STJ ter reconhecido que o PAT não é parcela remuneratório não exige a fiscalização de cumprir seu mister nos termos do artigo 37, caput, da CF/88 c/c o artigo 142, da Lei 5.172/66. A decisão de primeiro grau já asseverou e o contribuinte deve ter notado em especial do anexo VI, fls. 23 a 28, que não há exigência da contribuição sobre décimo-terceiro. Aliás, o lançador afirma isto no item 1, “c”, de seu relatório. O PAT é devido nos termos da legislação previdenciária, artigo 28, § 9º, “c”, da Lei

8.212/91 da qual não pode se afastar o órgão fiscal. O valor é decorrente da própria falta de recolhimento do principal pelo contribuinte, sendo seu valor determinado em lei.

A regularização do valor de cooperativa em GFIP, se realizado só promoveria alteração na multa, caso todas as falhas fossem regularizadas e não apenas parte dela.

O Acórdão de primeiro grau asseverou no item 22, fls. 117, que:

Não foi devidamente comprovada a correção da falta objeto do presente processo, já que a defendente não apresentou prova material de eventual correção e que, através de consulta aos sistemas de cobrança da Secretaria da Receita Previdenciária, foi verificado que não foi procedida à correção da falta durante o prazo legal de defesa.

Assim fica evidente que as falhas apontadas não foram corrigidas. A perícia requisitada é desnecessária, pois as verificações foram realizados nos sistema informatizados e não foi vislumbrada a correção da infração. Novamente, indefiro a perícia.

O contribuinte não tem como mensurar a extensão dos efeitos que a falta das informações obrigatórias são capazes de promover. Ficou demonstrado como supramencionado que o contribuinte não corrigiu a falta, persistindo seus efeitos danosos. Quanto ao número de trabalhadores foi esclarecido linha atrás que o contribuinte tinha condições plenas de verificá-lo, pois bastava olhar o artigo 32, parágrafo 4º, das Lei 8.212/91 e que tal dado este presente na exação. A multa é proporcional aos valores não declarados e ao números de meses em que esta conduta se repetiu, sendo decorrente exclusivamente da ação/omissão do contribuinte e é definida em lei. A multa não busca confiscar nada, apenas representa as múltiplas infrações ao longo de cinquenta e duas competências (52 meses) e de várias rubricas.

A multa não busca extrair do contribuinte seus direitos constitucionais. Não é esta a sua função. A função da multa punitiva é desestimular os contribuintes a quererem deixar de adimplir sua obrigação originária, pois o fazendo, esta ira incidir e ela buscar dissuadir a conduta “ilícita” antes de sua ocorrência.

Nos termos da legislação para obter a relevação da multa o autuado deve preencher quatro requisitos de forma simultânea, ou seja, ser primário; não ter incorrido em circunstâncias agravantes; ter feito pedido no prazo da impugnação e ter corrigido a falta no prazo da impugnação. Como foi asseverado anteriormente o julgador de primeiro grau consignou em seu acórdão que a recorrente não corrigiu a falta dentro do prazo da impugnação, o que não permite a concessão da relevação.

Ocorre a mesma restrição para a concessão da atenuação, pois para esta a única exigência é a correção da falta no prazo da impugnação e como tal correção não se deu a atenuação, também, não é aplicável ao caso em tela.

O valor da multa é de fácil averiguação, pois como disse a recorrente advém de critérios matemáticos e as bases de cálculo, alíquotas, contribuições, valores e metodologia de cálculo estão todos demonstrados nos relatórios e planilhas.

A alegação de que o Discriminativo Analítico de Débito - DAD e Discriminativo Sintético do Débito – DSD não demonstram os valores e número de segurados e que por isso o auto é insubsistente é equivocada e impertinente, pois Auto de Infração não possui tais relatórios, haja vista que estas são peças integrantes apenas de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD.

A intenção do contribuinte é irrelevante para a fixação da multa nos termos do artigo 136, do CTN.

TRIBUTÁRIO. ILÍCITO. NÃO-EMISSÃO DE NOTA FISCAL. MULTA. INEXISTÊNCIA DE LACUNA LEGISLATIVA, DÚVIDA, EXAGERO OU TERATOLOGIA. REDUÇÃO PELO JUDICIÁRIO. IMPOSSIBILIDADE. 1. Hipótese em que os fatos e a norma local são incontroversos: a contribuinte deixou de emitir nota fiscal, mesmo tendo vendido e entregue a mercadoria a seu cliente. Só emitiu o documento após o início da fiscalização. A multa prevista na legislação local é de 30% sobre o valor do bem. 2. O Tribunal de origem reconheceu o ilícito e a aplicabilidade da multa, razão pela qual deu parcial provimento à Apelação do Estado, reformando a sentença que afastara a exigência. No entanto, entendeu inexistir má-fé da contribuinte ou dano ao Erário, de modo que reduziu a multa de 30% para 5% do valor da mercadoria. 3. **"Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato"** (art. 136 do CTN). 4. Na hipótese dos autos, a emissão da nota fiscal somente ocorreu após o início da fiscalização, o que afasta a presunção de boa-fé, não havendo falar no benefício do art. 138, parágrafo único, do CTN. Ainda que assim não fosse, é pacífico o entendimento de que as sanções por infrações formais (entrega de declarações, emissão de documentos fiscais) não são afastadas pela denúncia espontânea. Precedentes do STJ. 5. **A reprovabilidade da conduta é avaliada pelo legislador ao quantificar a penalidade prevista na lei. É por essa razão que às situações que envolvam fraude ou má-fé são fixadas, não raro, multas muito mais gravosas que os 30% previstos pela legislação local.** 6. Recurso Especial provido. (RESP 200901791123, HERMAN BENJAMIN, STJ - SEGUNDA TURMA, 16/09/2010).

(grifos meu).

Os equívocos praticados pelo contribuinte não foram saneados, como ficou consagrado em outras passagens. A fiscalização não se equivocou apenas constatou as irregularidades nas GFIP apresentadas.

A situação do PAT quanto a sua natureza remuneratória ou não já foi objeto de tratamento acima e a fiscalização não tem como entender diferente, visto o que determina o texto legal em vigor. As decisões judiciais têm efeitos apenas inter partes e não atingem a generalidade das situações e pessoas e assim as decisões citadas não protegem a recorrente.

Entretanto, o fato acima não limita o conhecimento das demais situações que possam surgir no entorno do lançamento, relativo a rubrica PAT.

O Relatório Fiscal do Auto de Infração – REFISC, de fls 66 e 67, em seu item 1, “c”, bem como o Anexo III, fls. 71 e 72, informam que tal rubrica foi apurada por aferição indireta e para tanto se louvou do artigo 758, da IN/SRP Nº 03/2005.

Ocorre que a aferição indireta é um critério de apuração da base de cálculo a utilizar sobre situações excepcionais, as quais, em regra, previstas em lei. E foi o que aqui ocorreu, pois o agente fiscal deixou claro que seu utilizou desta metodologia em razão do contribuinte lançar em sua contabilidade de forma globalizada o valor de alimentação de funcionários e dos pacientes, isto é, não há separação dos valores gastos com um e com o outro, mas apenas o gasto geral.

Porém, ao se usar a aferição indireta é necessário fundamentar sua aplicação e a fundamentação deve ser a da lei, pois só a lei pode exigir a cobrança de tributos. No REFISC do presente auto a fundamentação da aferição indireta não consta, logo não pode ser exigida a rubrica por falta de requisito essencial. Desta forma, tal parcela deve ser excluída do presente crédito, pois padece de vício formal. Esta é a posição deste colegiado.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/1999 a 31/03/2002 PREVIDENCIÁRIO.NFLD.VÍCIO MATERIAL E FORMAL. Caracteriza vício material do lançamento a falta de descrição clara e precisa dos fatos geradores das contribuições exigidas. A apuração das contribuições devidas por aferição, sem que o fisco aponte a fundamentação legal que autoriza o procedimento, inquina o crédito de nulidade por vício formal. Recurso Voluntário Provido em Parte. 206-01428 Elias Sampaio Freire Sexta Câmara/Segundo Conselho de Contribuintes 08/10/2008 indireta

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/04/1999 a 31/12/2003 CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO. ADICIONAL DE APOSENTADORIA ESPECIAL. AFERIÇÃO INDIRETA. ARBITRAMENTO.AUSÊNCIA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL NO ANEXO FLD. VÍCIO INSANÁVEL. NULIDADE. A ausência do fundamento de direito que autoriza o procedimento de arbitramento, determina a nulidade do lançamento em decorrência de vício formal insanável, nos termos do artigo 37 da Lei nº 8.212/91, c/c artigo 11, inciso III, do Decreto nº 70.235/72. Processo Anulado. 206-01851 Cleusa Vieira de Souza Sexta Câmara/Segundo Conselho de Contribuintes 05/02/2009.

A MP 449/2008 convertida na Lei 11.941/2009 determinou uma nova sistemática de cálculo da multa, ou seja, o novel instrumento jurídico, além de aglutinar as infrações mudou substancialmente a penalidade imposta. Assim, não se há que falar, *mutatis mutandis* em *abolitio criminis*. Mas sim em criação de novo preceito secundário da norma, isto é, criação de nova pena.

O artigo 106, II, “c”, do CTN determina a aplicação retroativa de lei que comine penalidade menos severa, o que parece ser o caso, pois na redação anterior do artigo 32, parágrafos 4º, 5º, e 6º, da Lei 8.212/91 tinha-se as seguintes situações/autuações e as multa/penas.

1. parágrafo 4º - NÃO APRESENTAÇÃO DE GFIP - Multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no caput do art. 283 do RPS, em função do número de segurados da empresa, acrescido de 5% por mês calendário ou fração de atraso, a partir do mês seguinte àquele em que o documento deveria ser entregue.
2. parágrafo 5º APRESENTAÇÃO COM OMISSÃO EM FATOS GERADORES - 100% do valor devido relativo à contribuição não declarada, respeitado o limite, do parágrafo 4º.

3. parágrafo 6º - ERRO DE PREENCHIMENTO – INEXATAS – OMISSAS – INCOMPLETAS - 5% do valor mínimo previsto no caput do art. 283 do RPS por campo omissivo, incompleto ou incorreto, respeitado o limite máximo por competência.

O novo texto legal, artigo 32-A, da Lei 8.212/91, introduzido pela Lei 11.941/2009 trouxe novas multas que aparentam ser bem mais brandas, embora estabeleça valores mínimos para estas novas multas.

1. NÃO APRESENTAÇÃO OU APRESENTAÇÃO FORA DE PRAZO – 2% ao mês ou fração do montante das contribuições informadas até 20%.
2. APRESENTAÇÃO COM INCORREÇÕES OU OMISSÕES – R\$ 20,00 por cada grupo de 10 informações incorretas ou omitidas

No presente auto tem-se que comparar a situação dois, o artigo 32, § 5º, da Lei 8.212/91 com a situação dois do novo artigo 32- A, acrescentando pela lei 11.941/2009, a fim de estabelecermos a correspondência entre a infração antiga e a infração nova. Após apurada tal correspondência e que podemos e devemos verificar o patamar das multas a serem consideradas, apurando-se, assim, a mais benéfica entre a velha e a nova multa.

A metodologia estabelecida pelo artigo 3º, da Portaria Conjunta PGFN/RFB Nº 14/2009, não é consentânea com o que determina a lei em sua nova redação, pois determina para a apuração da multa benéfica a soma da multa moratória do antigo artigo 35, da Lei 8.212/91 aplicado na notificação fiscal (obrigação principal) a multa punitiva do antigo artigo 32 parágrafos 4º e 5º, da Lei 8.212/91 para após compará-los com o novo artigo 35-A, da Lei 8.212/91, ou seja, multa de ofício.

Assim esta sistemática manda juntar multas distintas e comparar com multa que não existia na época da lavratura deste auto de infração, o que não pode ser aceito, devendo ser afastada a aplicação da citada PT 14/2009, pois compara multas distintas e aplica retroativamente multa nova, o que não de coaduna com nosso ordenamento jurídico.

As teses e argumentos sobre juros moratórios; taxa SELIC e anatocismo não citados na relatório e nem tratados no voto, pois tais itens não são aplicados em Auto de Infração, basta ver que, quando da lavratura do auto seu valor foi de R\$ 1.156,95, em 14/02/2007, sendo que em 12/04/2007, fls. 59, relatório Consulta Dados Identificadores de Processo – CCADPRO o valor não foi alterado. Igual situação verifica-se em 05/10/2007, fls. 85, relatório Consulta Dados Identificadores de Processo – CCADPRO, onde o valor continua sem alteração. Esta é a razão pela qual tais alegações não foram apreciadas.

CONCLUSÃO:

Pelo exposto voto por CONHECER DO RECURSO, porém afastando as preliminares suscitadas, para no mérito **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, devendo ser recalculada a multa aplicada no presente auto para ajustá-la a nova determinação legal do artigo 32-A, da Lei 8.212/91, introduzido pela Lei 11.941/2009, caso seja mas favorável ao contribuinte, não se aplicando a PT PGFN/RFB 14/2009, por contrariar o ordenamento jurídico, bem como deve ser excluída do presente crédito a parcela do PAT, pois padece de vício formal, por falta de fundamentação legal, podendo o fisco se assim entender a seu exclusivo, critério promover novo lançamento.

(Assinado digitalmente).

Eduardo de Oliveira.