



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**



<b>PROCESSO</b>	<b>10380.722331/2010-19</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2102-003.619 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	13 de março de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	CEARA SEGURANCA DE VALORES LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. FOLHA DE PAGAMENTO. PADRÕES E NORMAS LEGAIS. INFRAÇÃO CONFIGURADA.

A inexistência de um modelo oficial de folha de pagamento não afasta a obrigação da empresa em atender aos padrões e normas estabelecidos pela legislação previdenciária, conforme previsto no art. 32, I, da Lei nº 8.212/1991 e art. 225, §9º, do Decreto nº 3.048/1999. A fiscalização constatou que a recorrente não observou as exigências legais para a correta elaboração da folha de pagamento, caracterizando o descumprimento da obrigação acessória.

GFIP. REGISTRO EM DECLARAÇÃO RETIFICADORA. IRRELEVÂNCIA PARA O DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

A regularização de informações por meio da GFIP não supre a necessidade de observância das normas exigidas para a correta estruturação da folha de pagamento. A infração decorre da ausência de discriminação adequada dos segurados e da remuneração na escrituração contábil, independentemente do posterior registro na GFIP.

VÍNCULO EMPREGATÍCIO. CONFIGURAÇÃO PELA EVIDÊNCIA DE SUBORDINAÇÃO E REMUNERAÇÃO.

Restando comprovado nos autos que o prestador de serviços desempenhava funções típicas de empregado, com remuneração mensal fixa e subordinação à empresa, caracteriza-se o vínculo empregatício. A ausência de formalização na folha de pagamento enseja o lançamento de crédito previdenciário por arbitramento, conforme disposto no art. 33, §3º, da Lei nº 8.212/1991.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CARACTERIZAÇÃO DA REINCIDÊNCIA. PRÁTICA DE NOVA INFRAÇÃO. MARCO TEMPORAL.

Caracteriza reincidência a prática de nova infração a dispositivo da legislação, dentro de cinco anos da data em que se tornar irrecorribel administrativamente a decisão condenatória referente à autuação anterior. A contagem do prazo quinquenal não se vincula à data do lançamento da multa referente à nova infração tributária.

BIS IN IDEM. INEXISTÊNCIA. AUTUAÇÕES DISTINTAS PARA FATOS GERADORES DIFERENTES.

A aplicação de penalidades decorrentes do mesmo procedimento fiscal não configura bis in idem quando se trata de fatos geradores distintos, tributos diferentes e períodos de apuração diversos. Não há duplicidade de penalização quando as infrações apuradas possuem naturezas jurídicas diversas e decorrem de exigências normativas próprias.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os Conselheiros Yendis Rodrigues Costa (relator) e Carlos Eduardo Fagundes de Paula, que deram provimento parcial ao recurso para excluir a agravante de reincidência da multa. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Cleberson Alex Friess.

*Assinado Digitalmente*

**YENDIS RODRIGUES COSTA** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**CLEBERSON ALEX FRIESS** – Presidente e Redator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Debora Fofano dos Santos (substituto[a] integral), Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Yendis Rodrigues Costa, Cleberson Alex Friess (Presidente) ausente(s) o conselheiro(a) Jose Marcio Bitte, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Debora Fofano dos Santos.

## RELATÓRIO

1. O presente Processo Administrativo Fiscal trata de aplicação de Auto de Infração DEBCAD nº 37.257.052-6, fls. 2 a 7, merecendo destaque os seguintes trechos:

### DESCRIÇÃO SUMÁRIA DA INFRAÇÃO E DISPOSITIVO LEGAL INFRINGIDO

**Deixar a empresa de preparar folha(s) de pagamento(s) das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social**, conforme previsto na Lei n.º 8.212, de 24.07.91, art. 32, I, combinado com o art. 225, I e parágrafo 9º do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06.05.99.

**Para órgão gestor de mão de obra, referente ao trabalhador portuário avulso: Lei n.º 8.212, de 24.07.91, art. 32, I, combinado com o art. 225, I e parágrafos 10, 11 e 12 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, arts. 92 e 102 e Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06.05.99, art. 283, I, "a" e art. 373.**

### DISPOSITIVOS LEGAIS DA GRADAÇÃO DA MULTA APLICADA

**Art. 292, inciso IV, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06.05.99.**

### VALOR DA MULTA: R\$ 2.821,58

**DOIS MIL, OITOCENTOS E VINTE E UM REAIS E CINQUENTA E OITO CENTAVOS.**

2. Vale ressaltar a título de conhecimento apenas que, em decorrência do mesmo procedimento fiscal, houve a imposição dos seguintes autos de infração, os quais foram veiculados em Debacados e processos administrativos diversos entre si (fl. 36):

Documento	Período		Número	Data	Valor
AI	01/2007	12/2007	37.257.059-3	28/06/2010	55.836,56
AI	01/2007	06/2008	37.257.060-7	28/06/2010	218.940,49
AI	01/2007	12/2007	37.257.061-5	28/06/2010	21.198,14
AI	01/2007	11/2007	37.257.056-9	28/06/2010	7.448,71
AI	06/2010	06/2010	37.257.052-6	28/06/2010	2.821,58
AI	06/2010	06/2010	37.257.053-4	28/06/2010	28.215,54
AI	06/2010	06/2010	37.257.054-2	28/06/2010	42.323,31
AI	06/2010	06/2010	37.257.058-5	28/06/2010	6.000,00

3. A empresa contribuinte interpôs impugnação, fls. 39 a 42, alegando que: a) em relação ao sócio LEONARDO LEAL MELLO DA SILVA, o mesmo teria sido incluído em GFIP; b) que o Sr. VALDO SOARES DO NASCIMENTO não é empregado da empresa Ceará Segurança e que o mesmo era Consultor no setor de recursos humanos; e, c) em relação aos outros 9 empregados, os mesmos teriam sido registrados em GFIP Retificadora.

4. Sobre referida impugnação, adveio o Acórdão DRJ nº 10-51.526, prolatado pela 6ª Turma da DRJ/POA (fls. 92 a 97), datado de 27/08/2014, cujo dispositivo considerou

improcedente a referida impugnação interposta pelo sujeito passivo, nos termos assim entendidos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL  
Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

**ENDEREÇO PARA INTIMAÇÕES.**

As intimações por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via no âmbito da RFB devem ser encaminhadas ao domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, conforme previsto na legislação que rege o processo administrativo fiscal federal.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS  
Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007  
AI - Debcad nº 37.257.052-6

**INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DEIXAR DE PREPARAR FOLHAS DE PAGAMENTO DE ACORDO COM OS PADRÕES E NORMAS ESTABELECIDOS PELA LEGISLAÇÃO.**

Constatada a infração à legislação previdenciária em razão da não inclusão de todos os segurados a serviço do sujeito passivo nas folhas de pagamento, impõe-se a lavratura do Auto de Infração.

Impugnação Improcedente  
Crédito Tributário Mantido

5. Cinte do Acórdão proferido pela DRJ, na data de 26/11/2014, fl. 102, a empresa contribuinte interpôs Recurso Voluntário, em 22/12/2024, fls. 105-118, no âmbito do qual adota a seguinte estrutura de tópicos e respectivos argumentos, em síntese:

**DO MÉRITO:** a empresa contribuinte argumenta que a infração apontada pela fiscalização não se sustenta, **pois inexiste um modelo oficial de folha de pagamento estabelecido pelo órgão competente da Seguridade Social, o que impediria o lançamento da multa.** Assim, a mera referência ao art. 225, I, §9º do Regulamento da Previdência Social (RPS) não pode justificar a autuação. Além disso, a empresa impugna a alegação de omissão na GFIP do pró-labore de um dos sócios, Sr. Leonardo Leal Mello da Silva, demonstrando que a declaração foi devidamente realizada conforme cópias anexadas. Em relação ao Sr. Valdo Soares do Nascimento, a empresa argumenta que ele não era empregado, mas sim um consultor de Recursos Humanos contratado para prestar serviços específicos, o que afasta a obrigação de sua inclusão na GFIP. Argumenta ainda que em relação **aos demais 9 empregados, todos teriam sido informados em GFIP.**

**FORMA DE CÁLCULO DA R. MULTA:** A empresa contribuinte argumenta que a multa aplicada foi calculada de forma equivocada, contrariando o art. 32-A da Lei 8.212/91, que estabelece a penalidade de R\$ 20,00 para cada grupo de 10 informações incorretas ou omitidas. No entanto, segundo o entendimento da empresa contribuinte, a fiscalização teria apontado um número muito inferior a 10 erros por mês, o que tornaria a penalidade aplicada desproporcional e ilegal. O auditor fiscal, segundo a empresa, teria interpretado a norma de forma tendenciosa, desconsiderando os princípios

da proporcionalidade e razoabilidade, além de desrespeitar a vedação ao confisco prevista no art. 150, IV, da Constituição Federal. A empresa destaca ainda que a média da multa aplicada por erro foi de R\$ 285,71, valor excessivo e desconectado da penalidade prevista na legislação.

**DA NULIDADE DA MULTA APLICADA. INEXISTÊNCIA DE INFRAÇÃO, INEXISTÊNCIA DE AGRAVANTE:** a empresa contribuinte defende que a autuação não se justifica, pois todos os fatos geradores previdenciários foram devidamente lançados e discriminados na contabilidade da empresa, e que o modelo de contabilização adotado está em conformidade com as normas aplicáveis e não pode ser invalidado pela fiscalização com base em uma suposta falta de clareza ou padronização. Além disso, a empresa argumenta que sofreu dupla penalidade indevidamente, pois não há comprovação de reincidência da infração, o que torna a multa ilegal e abusiva. A inexistência de um modelo oficial de contabilização reforça a tese de que a empresa não poderia ser punida por utilizar um formato diferente daquele preferido pelos auditores.

**DA IMPOSSIBILIDADE DE IMPOSIÇÃO DE PENALIDADE EM DUPLICIDADE, NA MESMA ESFERA DE DIREITO, PARA O MESMO FATO JURÍDICO:** a empresa contribuinte entende ter havido autuações diversas para um mesmo fato, o que não seria devido, segundo seu entendimento, merecendo destaque os seguintes trechos do Recurso Voluntário:

De acordo com as folhas de rosto dos Autos de Infração em discussão, a Defendente teve imputada em seu desfavor multa prevista nos arts. 92 e 102 da Lei n.º 8.212/91, combinado com os arts. 283, II, e 373 do RP.

Acontece que os mesmos FATOS GERADORES levados a efeito pelos Fiscais para lavratura dos presentes Autos de Infração serviram também de base para lavratura de vários outros Autos de Infração concernentes à mesma fiscalização, onde, além de exigirem o crédito principal acrescido de juros moratórios, cominou-se também MULTA DE OFÍCIO.

Ou seja, para o mesmo FATO GERADOR imputou-se multa punitiva (de ofício e acessória) através de diversos Autos de Infração, numa verdadeira punição em duplicidade (bis in idem).

**IMPOSIÇÃO DE PENALIDADE EM DECORRÊNCIA DE LAVRATURA DE OUTROS AUTOS DE INFRAÇÃO:** a empresa contribuinte argumenta que, caso as justificativas anteriores não sejam suficientes para o cancelamento da autuação, o julgamento deste Auto de Infração objeto do presente processo administrativo fiscal deve estar vinculado à decisão dos demais autos lavrados na mesma fiscalização, por meio de decisão conjunta, evitando contradições ou duplicidades na imposição de penalidades.

6. Ao fim de seu Recurso Voluntário (fl. 118), além de pedidos de natureza processual relativos ao reconhecimento da tempestividade, à determinação da suspensão da exigibilidade do tributo, e à necessidade de apreciação conjunta do presente processo juntamente com os demais processos resultantes do mesmo procedimento fiscal, a

empresa contribuinte requer, quanto ao mérito, o acolhimento de suas razões e o provimento do Recurso Voluntário.

7. É o relatório, no que interessa ao feito.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro **Yendis Rodrigues Costa**, Relator

### Juízo de admissibilidade

8. O Recurso Voluntário é tempestivo, na medida em que interposto em 22/12/2014 (fl. 105), em decorrência da ciência do Acórdão recorrido, ocorrida em 26/11/2014 (fl. 102).

9. Registre-se, adicionalmente, que, diante do pedido formulado pela empresa contribuinte de natureza processual para a determinação da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, verifica-se que não houve afronta a tal suspensão, na medida em que ausentes quaisquer apontamentos nesse sentido, no âmbito do presente processo.

10. Adicionalmente, registre-se que o presente processo será julgado juntamente com os demais processos resultantes do mesmo procedimento fiscal, configurando-se, a alegação e o pedido de julgamento conjunto do presente processo com os demais processos, como objeto de análise processual, e não como objeto de mérito.

11. Diante disso, presentes os demais requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário, passando-se à análise de mérito.

### Mérito

#### ***Da alegação de inexistência de modelo oficial para registro em folha de pagamento.***

12. A empresa contribuinte argumenta que a infração apontada pela fiscalização não se sustenta, pois não há um modelo oficial de folha de pagamento estabelecido pelo órgão competente da Seguridade Social e, ainda, segundo a recorrente, a mera referência ao art. 225, I, §9º, do Regulamento da Previdência Social (RPS), não pode justificar a autuação.

13. Apesar disso, tais argumentos não perecem prosperar, na medida em que a legislação estabelece com o detalhamento necessário e suficiente a estrutura essencial para a elaboração da folha de pagamento, nos seguintes termos do art. 32, I, da Lei nº 8.212/1991, e do art. 225, I, §9º do RPS, a saber:

Lei nº 8.212/1991

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

I - Preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;  
(...)

Decreto Federal nº 3.048/1999

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

I - Preparar folha de pagamento da remuneração paga, devida ou creditada a todos os segurados a seu serviço, devendo manter, em cada estabelecimento, uma via da respectiva folha e recibos de pagamentos;

[...]

§ 9º A folha de pagamento de que trata o inciso I do caput, elaborada mensalmente, de forma coletiva por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços, com a correspondente totalização, deverá:

I - Discriminar o nome dos segurados, indicando cargo, função ou serviço prestado;

II - Agrupar os segurados por categoria, assim entendido: segurado empregado, trabalhador avulso, contribuinte individual;

III - destacar o nome das seguradas em gozo de salário-maternidade;

IV - Destacar as parcelas integrantes e não integrantes da remuneração e os descontos legais; e

V - Indicar o número de quotas de salário-família atribuídas a cada segurado empregado ou trabalhador avulso.

[...]

14. Assim, a inexistência de um modelo oficial não é exigida pela lei, mas tão-somente que o modelo seguido pela empresa observe os padrões e normas estabelecidos, os quais foram suficientemente e necessariamente indicados no art. 225, §9º, e incisos, do Decreto Federal nº 3.048/1999.

15. Nesse tocante, diferentemente do alegado pela contribuinte, a exigência legal não trata da imposição de um modelo específico de folha de pagamento, mas da necessidade de que a documentação contenha as informações exigidas pela legislação, garantindo a correta fiscalização das contribuições previdenciárias.

16. Em razão disso, a fiscalização verificou a ausência de registros necessários nas folhas de pagamento da recorrente, o que justifica a imposição da penalidade, não merecendo provimento o argumento da empresa recorrente nesse sentido.

#### ***Da alegação de registro em GFIP retificadora, do sócio e dos demais empregados***

17. A empresa contribuinte alega que a declaração em GFIP dos valores relativos ao sócio Sr. Leonardo Leal Mello da Silva foi devidamente realizada e que os demais empregados também foram informados em GFIP, e que, em razão disso, a autuação seria indevida.

18. Necessário registrar, no entanto, que a autuação objeto de lide não se deve ao sócio e aos 9 empregados estarem informados em GFIP ou não, mas sim, e **tão-somente ao fato de não terem sido observados os padrões e normas estabelecidos**

**pela legislação para a elaboração de folha-de-pagamento, não merecendo, igualmente, provimento, o presente argumento da empresa recorrente.**

19. Isso porque a autuação não tem como objeto a mera ausência de declaração em GFIP, mas o descumprimento da obrigação acessória de preparação das folhas de pagamento conforme a legislação.

***Da alegação de que o Sr. Valdo Soares do Nascimento não era empregado da empresa contribuinte.***

20. A empresa argumenta que o Sr. Valdo Soares do Nascimento não era empregado, mas sim um consultor autônomo de Recursos Humanos, prestando serviços tanto para a impugnante quanto para outra empresa. Sustenta ainda a recorrente que não haveria vínculo empregatício entre a empresa Ceará Segurança e Valdo Soares do Nascimento, pois ele não estava subordinado à empresa, não possuía horário controlado e não recebia salário fixo.

21. No entanto, segundo as provas dos autos conexos aos presentes autos, para os quais a própria empresa recorrente requer julgamento conjunto, verificou-se que o Sr. Valdo Soares do Nascimento desempenhava funções típicas de um empregado, conforme demonstrado por diversas evidências contidas na fl. 30 do processo administrativo nº 10380.722337/2010-88, merecendo destaque os seguintes trechos:

13. A fiscalização verificou também que o contribuinte deixou de inserir, no período de 01/2007 a 12/2007, nas folhas de pagamento e GFIP, o segurado empregado (Sr. Valdo Soares do Nascimento), que se apresentou como Coordenador do Setor Pessoal, conforme documentos apresentados em anexo.

14. Em entrevista realizada com o segurado, Sr. Valdo Soares do Nascimento, revelou à auditoria-fiscal que exerce a função de coordenador de pessoal e que presta serviços a empresa desde 09/2006 com a remuneração mensal no valor de R\$ 3.292,00 (três mil duzentos e noventa e dois reais).

15. Pode-se comprovar a prestação de serviços pelo segurado empregado (Sr. Valdo Soares do Nascimento) no período fiscalizado através das Atas de Conciliação- Justiça do Trabalho e com pagamento de benefício, em 06/02/2007, relativo à educação a favor do segurado, constante na escrituração contábil, na conta 342020040 — Bolsa de Estudo, conforme documentação em anexo.

16. Diante do exposto nos itens 8, 11, 12, 13, 14 e 15, constatou-se que a documentação foi apresentada de forma deficiente ensejando o lançamento do crédito previdenciário relativo ao coordenador de pessoal (Sr. Valdo Soares do Nascimento) por arbitramento, conforme está previsto no artigo 33, §3º da Lei 8.212/91, redação dada pela Lei 11.941, de 2009. Foi considerado como base de cálculo o valor da remuneração declarada em entrevista pelo próprio segurado empregado.

22. Nas fls. 181 a 184, do processo administrativo nº 10380.722337/2010-88, é possível verificar ainda que o Sr. Valdo exerceu atribuições de preposto no âmbito do Poder Judiciário Trabalhista.

23. Em razão disso, tais evidências cabais afastam a alegação da empresa contribuinte de que o Sr. Valdo seria mero consultor, o qual, em síntese, demonstra-se como empregado, na medida em que:

- o próprio segurado se apresentou à fiscalização como Coordenador do Setor Pessoal, declarando que prestava serviços à empresa desde 2006, recebendo remuneração mensal de R\$ 3.292,00;
- assinou termos de intimação da fiscalização em papel timbrado da empresa, identificando-se como Coordenador de Pessoal;
- atuou como preposto da empresa em audiências trabalhistas, o que, conforme a Súmula 377 do TST, exige vínculo empregatício;
- recebeu bolsa de estudos custeada pela empresa, o que reforça a tese de vínculo empregatício.

24. Dessa forma, não merece provimento o presente argumento da recorrente, pois restou demonstrado que o Sr. Valdo Soares do Nascimento possuía vínculo empregatício com a empresa.

#### ***Da alegação de equívoco na forma de cálculo da Multa***

25. A empresa Recorrente sustenta que a multa foi aplicada de maneira indevida, contrariando o art. 32-A da Lei nº 8.212/91, pois a fiscalização teria interpretado a norma de forma equivocada. Afirma que a penalidade foi desproporcional e que a aplicação do valor médio de R\$ 285,71 por erro extrapola o limite da razoabilidade, configurando confisco.

26. Apesar de referidos argumentos, verifica-se que o cálculo da multa seguiu os critérios estabelecidos na legislação vigente, já que a multa foi aplicada conforme o art. 92 e 102 da Lei nº 8.212/91, com fundamento nos arts. 283, inc. I, e 373 do Decreto Federal nº 3.048/1999 (Regulamento da Previdência Social - RPS), conforme se depreende da fl. 2, nos seguintes termos:

#### **DISPOSITIVO LEGAL DA MULTA APLICADA**

Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 92 e 102 e Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, art. 283, I, -a - e art. 373.

27. Os dispositivos aplicados, portanto, são os seguintes:

#### **LEI Nº 8212/1991**

Art. 92. A infração de qualquer dispositivo desta Lei para a qual não haja penalidade expressamente cominada sujeita o responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável de Cr\$ 100.000,00 (cem mil cruzeiros) a Cr\$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), conforme dispuser o regulamento.  
[...]

Art. 102. Os valores expressos em moeda corrente nesta Lei serão reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajusteamento

dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001).

**DECRETO FEDERAL Nº 3.048/1999**

Art. 283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis n.<sup>º</sup>s 8.212 e 8.213, ambas de 1991, e 10.666, de 8 de maio de 2003, para a qual não haja penalidade expressamente cominada neste Regulamento, fica o responsável sujeito a multa variável de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) a R\$ 63.617,35 (sessenta e três mil, seiscentos e dezessete reais e trinta e cinco centavos), conforme a gravidade da infração, aplicando-se-lhe o disposto nos arts. 290 a 292, e de acordo com os seguintes valores: (Redação dada pelo Decreto nº 4.862, de 2003)

I - A partir de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) nas seguintes infrações:

a) deixar a empresa de preparar folha de pagamento das remunerações pagas, devidas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com este Regulamento e com os demais padrões e normas estabelecidos pelo Instituto Nacional do Seguro Social;

[...]

Art. 373. Os valores expressos em moeda corrente referidos neste Regulamento, exceto aqueles referidos no art. 288, são reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajuste dos benefícios de prestação continuada da previdência social.

28. Ressalte-se que o art. 32-A, da Lei nº 8.212/1991, aludido pela empresa contribuinte, seria aplicável em casos de incorreções ou omissões em declarações, o que não é o caso do presente processo, que trata de inadequação da folha de pagamento, conforme já apreciado.

29. Não merecem acolhimento, portanto, os argumentos da recorrente relativamente ao presente tema.

***Da alegação de nulidade da multa aplicada em decorrência de inexistência de infração e de inexistência de agravante.***

30. A empresa defende que não houve infração, sob a alegativa de que os fatos geradores previdenciários foram devidamente lançados na contabilidade, e que a fiscalização aplicou indevidamente uma penalidade agravada, sem comprovação de reincidência.

31. Apesar disso, vale reiterar que a fiscalização identificou que a empresa descumpriu a obrigação acessória prevista no art. 32, I, da Lei nº 8.212/91, pois não registrou corretamente as folhas de pagamento, conforme indicação de fl. 2, do presente processo, e conforme se depreende de trechos constantes na fl. 6, a saber:

2. Constatou-se que o referido contribuinte deixou de relacionar, contribuinte individual e parte dos segurados empregados, em suas respectivas folhas de pagamento mensal, conforme planilha em anexo, o que constitui infração ao disposto no artigo 32, inciso I, da Lei 8.212, de 24.07.91, combinado com artigo 225, inciso I e § 9º, do Regulamento da Previdência Social- RPS, aprovado pelo Decreto 3.048, de 06.05.99.

32. Assim, a infração foi constatada e fundamentada nos autos, sendo a penalidade aplicada conforme os dispositivos mencionados no sub-tópico anterior

apreciado, e, ainda, com base no art. 292, IV, do RPS, que prevê o agravamento da multa em caso de reincidência.

33. Em que pese a empresa Recorrente tenha defendido ausência de justa causa para a reincidência, a fiscalização justificou devidamente a existência da reincidência, consoante se depreende de trechos contido na fl. 6, a saber:

3. Foram configuradas circunstâncias agravantes previstas no artigo 290, inciso V do Regulamento da Previdência Social- RPS aprovado pelo Decreto 3.048, de 06.05.99, tendo em vista que os contribuintes foram autuado em fiscalizações anteriores.

4. Em fiscalização anterior, foi lavrado contra o contribuinte o auto de infração Debcad nº 35.710.846-9, considerado procedente com decisão administrativa condenatória definitiva em 24/08/2004.

34. Na fl. 7, por sua vez, consta o seguinte:

3. Em face da ocorrência de reincidência em tipo de infração diferente (genérica), ou seja, o contribuinte infringiu dispositivo legal diverso, a multa base fica elevada em duas vezes, perfazendo-se o total de R\$ 2.821,58 (dois mil oitocentos e vinte e um reais e cinqüenta e oito centavos), conforme está previsto no art. 292, inciso IV do

Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3,048, de 06/05/1999.

4. A auditoria-fiscal considerou na aplicação do valor da multa o previsto na Portaria Interministerial MPS/MF no 350, de 30.12.2009.

35. Faz-se relevante reiterar que o auto de infração considerado como precedente para fins de multiplicação da multa por dois se deu no âmbito do Debcad nº 35.710.846-9, considerado procedente com decisão administrativa condenatória definitiva em 24/08/2004, tendo o Auto de Infração nº 37.257.052-6, fls. 2 a 7, sido constituído somente em 28/06/2010, ou seja, somente após o transcurso de 5 anos a contar da decisão administrativa anterior de 2004.

36. Necessário verificar a legislação acerca da matéria:

#### DECRETO FEDERAL Nº 3.048/1999

##### CAPÍTULO IV

##### DAS CIRCUNSTÂNCIAS AGRAVANTES DA PENALIDADE

Art. 290. Constituem circunstâncias agravantes da infração, das quais dependerá a gradação da multa, ter o infrator:

[...]

V - Incorrido em reincidência.

[...]

Art. 292. As multas serão aplicadas da seguinte forma:

[...]

IV - A agravante do inciso V do art. 290 eleva a multa em três vezes a cada reincidência no mesmo tipo de infração, e **em duas vezes** em caso de reincidência em infrações diferentes, observados os valores máximos estabelecidos no caput dos arts. 283 e 286, conforme o caso; e

37. Ao interpretar o lapso temporal da reincidência, tenho como convicção a hipótese de incidência para regra matriz sancionatória a data que transitou em julgado o processo administrativo infrator decisão administrativa condenatória definitiva em 24/08/2004, pois a obscuridade legislativa e a interpretação dupla do lapso temporal faz crer em 2 linhas a serem seguidas, (i) a data do transito em julgado até o lançamento da nova multa se transcorreu ou não os 5 anos, ou (ii) da data no novo fato gerador tributário, na qual a segunda não me filio, semelhante ao que foi decidido pela no acórdão 9202-008.267 – CSRF / 2ª Turma.

37.1 A razão pela qual a interpretação faz crer, é que o Direito Tributário é um ramo do direito que estudamos interdisciplinarmente, figura da reincidência é daquelas pertencentes ao Direito em geral, ao invés de se revelar exclusiva de um ramo qualquer (p.ex., do direito penal, muito lembrado quando se trata da matéria). Em Direito, a reincidência é a prática de nova infração posteriormente à conclusão de processo em que punida outra infração de mesma natureza, cometida pelo mesmo sujeito.

37.2 Ao ponto de considerarmos o fato gerador como a hipótese de incidência da Regra Matriz sancionatória, haveríamos uma extensão típica do direito de lançar o que não prevalece no direito brasileiro a sensação “ad eternum”, pois temos critérios estabelecidos dos 5 anos a partir da condenação que reconheceu a primeira conduta delitiva.

37.3 Por amor ao debate e de cunho exemplificativo ainda estamos no campo de emprestar conhecimentos para elucidação e essas foram as razões deste conselheiro decidir, a Lei 14.689/2023, que trata das multas punitivas tributárias, ao dizer sobre reincidência considera especificadamente 02 anos da ação ou omissão, em seu artigo 44;

“Art. 44.

...

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do **caput** deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões”

38. Nesse tocante, as minhas claras convicções que não é razoável e nem proporcional princípios norteadores do Direito Tributário, considerar o ato 2007 fato gerador desde processo, e apenas no exercício de 2013 o livramento da condicional de reincidência com fez crer o acórdão citado acima.

38.1 O acórdão n. 2803-00.016 — 3 Turma Especial, dispõe semelhante a ideia na qual faço as razões por acolher a tese da Recorrente, e pela desqualificação da ocorrência da reincidência, o presente crédito deverá ser retificado.

***Da alegada imputação de penalidade em duplicidade, na mesma esfera, para um mesmo fato jurídico***

39. A empresa Recorrente argumenta ainda que houve autuações diversas para um mesmo fato gerador, o que configuraria *bis in idem* (fl. 116).

40. No entanto, necessário considerar que os processos existentes decorrem de fatos geradores diversos, tributos/multas diversos e períodos diversos, não havendo identidade de todos esses fatores, nos tributos decorrentes do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 03.10.100.2009.01483-3.

41. Referidos autos de infração, veiculados em processos administrativos distintos, apenas e tão-somente decorrem do mesmo Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 03.10.100.2009.01483-3, sem identidade plena de fatos geradores, tributos/multas e períodos, conforme se depreende do seguinte resumo:

Processo	Período		Número	Fato Gerador	Tributos/Multa
10380.722336/2010-33	01/2007	12/2007	37.257.059-3	Contribuição dos segurados	Contribuição Social
10380.722337/2010-88	01/2007	06/2008	37.257.060-7	Contribuição Patronal / Sat/Rat	Contribuição Social
10380.722338/2010-22	01/2007	12/2007	37.257.061-5	Contribuições Outras Entidades (devidas a terceiros): sal. Educação; Incra; Senac; Sesc; Sebrae	Contribuição Social
10380.722335/2010-99			37.257.056-9	Diferenças de crédito	Contribuição

	01/2007	11/2007		previdenciário correspondente a remunerações não declaradas em GFIP, em termos de rescisão de contrato de trabalho, em recibos de férias e na escrituração contábil.	Social
10380.722331/2010-19	06/2010	06/2010	37.257.052-6	Descumprimento de obrigações acessórias	Multa
10380.722332/2010-55	06/2010	06/2010	37.257.053-4	Deixar de lançar fatos geradores das contribuições em contabilidade, de forma discriminada	Multa
10380.722333/2010-08	06/2010	06/2010	37.257.054-2	Deixar de exibir documentos	Multa
10380.722334/2010-44	06/2010	06/2010	37.257.058-5	Apresentar declaração com informações incorretas ou omissas	Multa

42. A empresa Recorrente busca fazer crer que imposição de mais de um auto no âmbito do mesmo procedimento haveria de se caracterizar como “*bis in idem*”, o que não prospera.

43. As exações, portanto, resultantes de referido MPF, possuem seus respectivos fatos geradores diversos, tributos diversos e períodos diversos entre si.

44. Em razão disso, não merece provimento a alegação da contribuinte nesse tocante.

45. Merece provimento parcial, portanto, o recurso voluntário, no intuito de ser mantido o Auto de Infração, dele se excluindo a agravante de reincidência.

## Conclusão

46. Diante do exposto, voto por conhecer o Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, somente no tocante da exclusão do agravante de reincidência da multa mantendo-se o Auto de Infração.

*Assinado Digitalmente*

**Yendis Rodrigues Costa**

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Cleberson Alex Friess**, redator designado

Peço licença ao I. Relator para divergir do seu voto que deu parcial provimento ao recurso voluntário, conforme a seguir exposto.

Inicialmente, constata-se a recorrente inova nas argumentações de defesa para incluir matéria não expressamente contestada na petição inaugural, particularmente à aplicação de agravante na penalidade (fls. 39/75).

Em rigor, o recurso voluntário descumpre as regras do rito processual do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Tratando-se de matéria não impugnada e, portanto, fora dos limites do litígio, opera-se a preclusão do direito de discuti-las no processo administrativo fiscal, em qualquer fase processual.

Em todo o caso, ainda que fosse possível superar a preclusão temporal, melhor sorte não alcançaria a recorrente.

Convém transcrever a redação do 290 do Regulamento da Previdência Social (RPS), veiculado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999:

Art. 290. Constituem circunstâncias agravantes da infração, das quais dependerá a gradação da multa, ter o infrator:

(...)

V - incorrido em reincidência.

Parágrafo único. Caracteriza reincidência a prática de nova infração a dispositivo da legislação por uma mesma pessoa ou por seu sucessor, dentro de cinco anos da data em que se tornar irrecorrível administrativamente a decisão condenatória, da data do pagamento ou da data em que se configurou a revelia, referentes à autuação anterior.

Para efeito da circunstância agravante da penalidade, o próprio regulamento conceitua reincidência, que ficará caracterizada com a prática de nova infração a dispositivo da legislação.

A contagem do prazo quinquenal não se vincula à data do lançamento da multa referente à nova infração tributária. Em momento algum, o diploma regulamentar determina a contagem até o ato de lançamento, que constitui o crédito tributário.

A regra de contagem do prazo de cinco anos privilegia um critério lógico e objetivo para caracterizar a reincidência, que dependente exclusivamente da conduta do infrator. Diferentemente, é o ato de lançamento de ofício da multa.

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória, a contagem do prazo decadencial se dá, invariavelmente, com base no art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN), conforme enunciado sumulado nº 148 deste Tribunal Administrativo:

**Súmula CARF nº 148**

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

O fato gerador da obrigação acessória é a situação que impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal (art. 115, do CTN).

No presente caso, o aspecto temporal da regra matriz de incidência da penalidade corresponde à data do descumprimento da obrigação acessória.

Nessa leitura, extrai-se dos autos que a infração ocorreu no período de 01/2007 a 12/2007, quando a empresa deixou de preparar as folhas de pagamento de acordo com as normas legais (fls. 02/08).

Quanto à penalidade, a multa base é fixa e única, independentemente do número de meses que as infrações foram identificadas pela autoridade fiscal.

Considerando o mês mais antigo (01/2007), o termo final para o lançamento da multa por descumprimento de obrigação acessória seria 31/12/2012, segundo a regra de contagem do art. 173, inciso I, do CTN. Para o mês 12/2007, o prazo é estendido para 31/12/2013.

Independente do período da falta, a ciência do lançamento da multa, em 30/06/2010, foi dada antes de transcorrido o prazo decadencial.

Por outro lado, para caracterização da reincidência, e contagem do lapso temporal de cinco anos, toma-se a data da decisão administrativa condenatória definitiva relativa à infração anterior, em 24/08/2004, e a data da prática da nova infração, ocorrida nos meses de 01/2007 a 12/2007.

A toda a evidência, não houve o transcurso de cinco anos, a contar da decisão administrativa de 2004.

Para corroborar o seu raciocínio, o I. Relator menciona o Acórdão nº 9202-008.267, de 23/10/2019, pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF).

Eis sua ementa:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Data do fato gerador: 21/05/2007

(...)

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CARACTERIZAÇÃO DA REINCIDÊNCIA. ART. 290, §1º DO DECRETO Nº 3.048/99.

Legítima a aplicação da multa em dobro, considerando-se infratora reincidente a empresa que pratica nova infração dentro de cinco anos da data em que se tornar irrecorrível administrativamente a decisão condenatória, referentes à autuação anterior.

Pelo seu alcance elucidativo, copio trechos do voto condutor do acórdão da Câmara Superior, acompanhado por unanimidade pelo colegiado, que interpretou o art. 290 c/c art. 292, inciso V, do RPS:

(...)

No caso concreto temos lançamento relativo à exigência de multa pelo descumprimento de obrigação acessória por infração ao art. 32, I da Lei nº 8.212/91 c/c o art. 225, I e §9º do Regulamento da Previdência Social, referido fato gerador ocorreu em 21.05.2007. A fiscalização exige a multa majorada em razão da caracterização de reincidência genérica, haja vista que a nova infração foi praticada (01/2001 a 02/2007) em menos de cinco da data em que se tornou definitivo lançamento onde se discutiu a mesma infração (AI 35.428.391-0 – Expiração de prazo para recurso em 07.05.2011, fls. 99 // AI 35.212.830-5 – Expiração de prazo para recurso em 07.05.2011 fls. 97).

De ofício, o Colegiado a quo descaracterizou a reincidência, reduzindo a multa aplicada. Para tanto fundamenta que o prazo de cinco anos fixado pelo parágrafo único do art. 290 do Decreto nº 3.048/99 deve levar em consideração a data em que se tornar definitiva a discussão da primeira infração e a data da realização da intimação do novo lançamento.

(...)

Da interpretação literal do texto normativo – “caracteriza reincidência a prática de nova infração a dispositivo da legislação” – não há margem para a interpretação adotada pelo acórdão recorrido. O disposto em momento algum condiciona a constatação da infração à necessidade de lançamento, a infração é caracterizada pela simples conduta do contribuinte, que para afastar a reincidência não pode ter sido cometida dentro de cinco anos da extinção da discussão da primeira infração.

Diante do exposto, dou provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

(Destaquei)

O precedente da 2ª Turma da CSRF, o qual reflete a jurisprudência dominante, não legitima a interpretação do dispositivo regulamentar pretendida pelo I. Relator. Longe disso, o raciocínio está alinhado ao defendido neste voto divergente.

Acompanho o I. Relator nas demais questões decididas.

### Conclusão

Diante do exposto, voto para negar provimento ao recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Cleberson Alex Friess**