



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

**Processo n°** 10580.726878/2014-52  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2201-004.410 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 03 de abril de 2018  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** MUNICÍPIO DE SIMÕES FILHO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Ano-calendário: 2011

LANÇAMENTO FISCAL. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA ELEMENTOS DE PROVA.

Não há nulidade no lançamento fiscal que se vale de elementos que ampararam a constituição de outro auto de infração controlado pelo mesmo processo administrativo, em particular quando o Relatório Fiscal aponta tais elementos e indica sua fonte de informação, e, ainda, quando tais fontes são documentos do próprio contribuinte.

SAT. FIXAÇÃO ALÍQUOTAS. ILEGALIDADE. REGIMENTO INTERNO. SÚMULA CARF.

O Poder Executivo, por expressa previsão legal, detém a prerrogativa de alterar, com base nas estatísticas de acidentes do trabalho, o enquadramento das empresas para efeito de contribuição ao SAT.

Súmula CARF n° 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

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.

MULTAS PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. FOLHA DE PAGAMENTO EM DESACORDO COM OS PADRÕES ESTABELECIDOS PELA RFB.

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 estabelecidos pela Receita Federal do Brasil, constitui infração à lei previdenciária passível de multa. Constatado que parte dos pagamentos efetuados a empregados não foi incluída nas folhas de pagamento, é de rigor a manutenção da multa.

Esta punição pode ser aplicada em conjunto com a multa de ofício decorrente do não pagamento da contribuição, ou até de forma isolada (quando não se reputar contribuições devidas, mas constatar deficiência na folha de pagamento). Também pode haver a aplicação da multa de ofício sem a punição da referida multa pelo descumprimento de obrigação acessória. Inexiste, portanto, nexó de dependência entre as citadas condutas, sendo possível a aplicação de ambas em um mesmo caso.

#### DEIXAR DE APRESENTAR DOCUMENTOS OU LIVRO SOLICITADO.

Constitui infração à legislação previdenciária deixar a empresa de exibir qualquer documento ou livro relacionados com as contribuições para a Seguridade Social.

#### MULTAS PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. NÃO LANÇAR, MENSALMENTE, EM TÍTULOS PRÓPRIOS DA CONTABILIDADE, DE FORMA DISCRIMINADA, FATOS GERADORES, QUANTIAS DESCONTADAS, CONTRIBUIÇÕES E RECOLHIMENTOS.

A empresa é obrigada a lançar em sua contabilidade, mensalmente, de forma discriminada e em títulos próprios, os fatos geradores das contribuições previdenciárias, as contribuições por ela devida e as descontadas, bem como os totais recolhidos. Autoriza a lavratura da multa o fato de o contribuinte contabilizar diversos valores que integram o salário de contribuição de seus empregados na conta de “Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física”.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Relator) e José Alfredo Duarte Filho, que, ainda, votaram pela exoneração das multas por descumprimento de obrigações acessórias. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Relator.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, José Alfredo Duarte Filho, Douglas Kakazu Kushiya, Marcelo Milton da Silva Risso, Dione Jesabel Wasilewski, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

## Relatório

O presente processo trata de Autos de Infração referentes às contribuições previdenciárias devidas à Seguridade Social, parte patronal, inclusive para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais de trabalho.

O Relatório Fiscal de fl. 31 a 52 descreve os motivos que ensejaram o lançamento e os autos de infração decorrentes impugnados assim foram descritos pelo Acórdão de 1ª Instância:

***AI DEBCAD Nº 51.067.261-2:** compreende as contribuições da empresa, inclusive aquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (RAT), incidentes sobre a remuneração de segurados empregados e contribuintes individuais (diferença entre a base de cálculo apurada e a base de cálculo declarada em GFIP), no valor de R\$ 2.860.316,54 (fls. 3 a 15);*

***1.2. AI DEBCAD Nº 51.067.262-0:** refere-se à diferença apurada a título de contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (RAT), em razão de informação de valores de RAT e FAP a menor em GFIP, no valor de **R\$ 808.310,73** (fls. 16 a 25);*

***1.3. AI DEBCAD Nº 51.067.264-7:** compreende a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, em virtude da apresentação pelo Contribuinte de documentos relacionados às contribuições previdenciárias com informações diversas da realidade ou com omissão de informação verdadeira, conforme dispõe o art. 33, §§ 2º e 3º, da Lei nº 8.212, de 1991 – Código de Fundamento Legal – CFL 38, no valor de **R\$ 54.385,29** (fl. 26);*

***1.4. AI DEBCAD nº 51.067.265-5:** compreende a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, em virtude de o Contribuinte deixar de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos, conforme o disposto no art. 32, II, da Lei nº 8.212, de 1991 – Código de Fundamento Legal – CFL 34, no valor de **R\$ 54.385,29** (fl. 27);*

***1.5. AI DEBCAD nº 51.067.266-3:** compreende a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, em virtude de o Contribuinte deixar de preparar as folhas de pagamento das remunerações pagas aos segurados empregados de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – Código de Fundamento Legal – CFL 30, no valor de **R\$ 3.625,74** (fl. 28).*

Embora o Relatório Fiscal tenha enumerado o DEBCAD 51.067.563-9, lavrado em decorrência de descumprimento de obrigação principal, relativa ao recolhimento da contribuição patronal devida à Seguridade Social, não identifiquei no processo o citado auto de

infração, tampouco este foi impugnado pelo contribuinte ou mencionado pela Delegacia de Julgamento.

Ciente do lançamento em 25 de setembro de 2014, inconformado, o contribuinte apresentou, em 27 de outubro de 2014, segregadas por DEBCAD, as impugnações de fl. 573 (51.067.262-0), 613 (51.067.264-7), 643 (51.067.265-5), 673 (51.067.266-3) e 705 (51.067.261-2).

Em 27 de fevereiro de 2015, a 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba considerou a impugnação improcedente, lastreada nas conclusões que podem ser assim resumidas:

***Da alegação de nulidade (fl. 796)***

*(...) Dessa forma, no caso presente, tendo sido lavrado o auto de infração por autoridade administrativa competente e não se encontrando presente pressuposto algum dos dispostos no art. 59, antes transcrito, não há que se falar em nulidade, afastando-se de plano sua ocorrência, devendo ser analisada a conformidade do lançamento em cotejo com a matéria discutida especificamente pelo Impugnante, sanando irregularidades, acaso existentes.*

***Da alegação de ilegalidade e/ou inconstitucionalidade (fl. 797)***

*(...) Desse modo, a lei cuja invalidade ou inconstitucionalidade não tenha sido declarada, surtirá efeitos enquanto vigente e será obrigatoriamente observada pela autoridade administrativa, sendo inadmissível a apreciação, no contencioso administrativo, de alegações de inconstitucionalidade de leis, cuja competência é exclusiva do Poder Judiciário.*

***Da multa aplicada (fl. 798)***

*(...) Como se vê, com a modificação inserida no § 9º do art. 239 do RPS pelo Decreto nº 6.042, de 2007, deixou de existir óbice à cobrança de multas das pessoas jurídicas de direito público, isso porque a lei previu a incidência da multa de modo genérico, sem excluir da sua incidência as pessoas jurídicas de direito público.  
(...)*

*Desse modo, no caso presente, que envolve o período de 01 a 12/2011, houve a incidência de multa de ofício de 75% nos autos de infração de obrigação principal (DEBCADs nºs 51.067.261-2 e 51.067.262-0), em conformidade com a legislação vigente, como se pode observar nos relatórios Discriminativo do Débito – DD, às fls. 5 a 9 e 18/19. Correto, portanto, o procedimento fiscal adotado.*

***Da incidência da contribuição previdenciária (fl. 799)***

*(...) Como se vê, as verbas pagas a título de hora extra, diferença de hora extra, proventos de complementação, abono de férias, diferença de abono de férias, abono de férias 1/3, não integram o rol de verbas sobre as quais não incide a contribuição previdenciária.*

10.5. *Em relação a abonos de férias, estão excluídas, apenas, as importâncias pagas a título de abono de férias de que tratam os arts. 143 e 144 da CLT (abono pecuniário de férias – 1/3) e a dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da CLT. Contudo, tais verbas não foram consideradas integrantes do salário-de-contribuição, conforme informado no Relatório Fiscal. (...)*

*Dessa forma, por se tratar de norma isentiva, a interpretação deve ser realizada de forma literal, não autorizando estender a referida benesse a situações não contempladas expressamente pela norma, de modo que nenhum reparo merece o lançamento.*

***Da alíquota aplicada ao SAT/RAT. Majoração (fl. 803)***

*Deixo, portanto, de examinar a ilegalidade/inconstitucionalidade da majoração da alíquota de 1% para 2% do SAT/RAT, instituída pelo Decreto nº 6.042, de 2007, suscitada pelo Impugnante, uma vez que esta análise extrapola os limites da competência do julgador administrativo.*

***Das Obrigações Acessórias***

***AI DEBCAD nº51067.264-7 (fl. 806)***

*Segundo se extrai do Relatório Fiscal, o presente auto de infração foi lavrado em virtude de o Contribuinte ter apresentado documentos relacionados com as contribuições previdenciárias que continham informações diversas da realidade ou que omitiam a informação verdadeira, conforme §§ 2º e 3º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991 – apresentou folhas de pagamento que não continham os segurados contribuintes individuais a seu serviço, muito embora os pagamentos a eles efetuados tenham sido registrados na contabilidade(...)*

*Restou informado pela autoridade fiscal que, “Tendo em vista o Contribuinte ter incorrido na prática de nova infração a dispositivo legal, dentro do prazo de 5 anos em que se tornou irrecorrível administrativamente o Auto de Infração nº 51.044.414-8 (CFL 38), lavrado em procedimento fiscal anterior, recebido pelo contribuinte em 22/08/2013, incluído em parcelamento especial em 10/09/2013, ficou caracterizada a ocorrência, no procedimento fiscal em curso, de nova infração ao mesmo dispositivo legal (reincidência específica), motivo pelo qual multiplicou-se o valor da multa por 3 (três), totalizando o montante de R\$ 54.385,29”.*

12.4. *Tal procedimento encontra respaldo no art. 290 e art. 292 do RPS (...)*

12.5. *Assim, correta a multa aplicada.*

***AI DEBCAD nº 51.067.265-5 (fl. 807)***

*O Auto de Infração em questão (DEBCAD 51.067.265-5) foi lavrado em razão de o Contribuinte ter deixado de lançar em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os*

*fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos, conforme inciso II do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, combinado com o art. 225, II, e §§ 13 a 17 do RPS. (...)*

*13.5. No caso presente, em decorrência da infração praticada, foi aplicada a multa cabível, nos termos dos arts. 92 e 102 da Lei nº 8.212, de 1991*

***AI DEBCAD nº 51.067.266-3 (fl. 809)***

*O AI DEBCAD nº 51.067.266-3 foi lavrado em razão de o Contribuinte ter deixado de preparar as folhas de pagamento dos segurados empregados, no ano de 2011, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB),*

*Em decorrência da infração cometida, foi aplicada a multa cabível, nos termos dos arts. 92 e 102 da Lei nº 8.212, de 1991*

***Da alegação de bis in idem (fl. 810)***

*Em que pese a identidade dos fatos geradores que os determinaram, todas as exigências objeto dos créditos tributários constituídos na aludida ação fiscal possuem fundamentos legais distintos, conforme detalhado nos seus respectivos relatórios “Fundamentos Legais do Débito – FLD”, tendo a autoridade fiscal autuante o dever de ofício de efetuar o lançamento correspondente em estrita conformidade com o que determina a lei, sob pena de responsabilização funcional, nos termos do parágrafo único do art. 142 do CTN. (...)*

*Dessa forma, foram as multas aplicadas nos termos da legislação de regência, conforme demonstrado nos autos, não prosperando as alegações de bis in idem.*

Ciente da decisão de 1ª Instância em 21 de maio de 2015, o contribuinte apresentou, em 19 de junho de 2015, os Recursos Voluntários de fl. 817 (51.067.261-2), 857 (51.067.263-9), 902 (51.067.264-7), 941 (51.067.265-5), 979 (51.067.266-3), 1017 (37.054.554-0) e 1047 (51.067.262-0).

A análise do teor das peças recursais e a submissão dos autos ao Colegiado de 2ª Instância motivaram a conversão do julgamento em diligência, nos termos da Resolução 2201-000.248, de 04 de abril de 2017 (fl. 1079/1086), a qual apontou inconsistências relacionadas a recursos relativos a exigências não contidas nos autos; determinou que a unidade responsável pela administração do tributo avaliasse as notícias de parcelamento que, caso fossem confirmadas, importariam desistência dos recursos formalizados; sugeriu que o contribuinte fosse convidado a apresentar nova peça recursal que consolidasse e organizasse suas razões de forma mais clara, excluindo os temas incompatíveis como o que se discute nos autos.

Em resposta à diligência formalizada, a unidade juntou ao presente as informações de fl. 1088, que indicam a inexistência dos parcelamentos informados nas peças recursais. Por fim, formalizou a intimação de fl. 1090, que foi atendida pelo contribuinte com a apresentação de nova peça recursal (fl. 1095/1100), em que as razões da defesa podem ser assim resumidas:

- **cerceamento do direito de defesa**, por não ter sido demonstrada a base de cálculo considerada na apuração do DEBCAD 51.067261-2;

- **inexistência dos autos de infração 51.067.263-9 e 37.054.554-0**, já que aquele não existe nos autos e este teria sido aqui discutido por equívoco, já que é tema de outro processo;

- das **multas por descumprimento de obrigação acessória**, remetendo as razões da defesa aos termos da peça recursal originária, por entender que estas não preservam o princípio do não confisco;

- **suspensão da exigibilidade** dos débitos em lide administrativa nos termos do art. 150, inciso III do Código Tributário Nacional (CTN).

É o relatório necessário.

## Voto Vencido

Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Relator

Por ser tempestivo e por atender as demais condições de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

### a) DOS DEBCAD 51.067.263-9 E 37.054.554-0

Conforme descrito no Relatório supra, embora tenha sido citado no corpo do Relatório Fiscal, item .1, alínea f (fl. 36), o DEBCAD 51.067.263-9 (AIOP) não aparece no Relatório de Lançamento inserido nos autos a partir de fl. 61, tampouco foi elencado no Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal de fl. 565, não tendo sido objeto de impugnação e, conseqüentemente, de julgamento em 1ª instância.

Como se vê no Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal de fl. 565, do procedimento fiscal resultaram apenas os DEBCAD 51.067.261-2 (AIOP), 51.067.262-0 (AIOP), 51.067.264-7 (AIOA), 51.067.265-5 (AIOA) e 51.067.266-3 (AIOA), além de um Auto de Infração relativo a Pasep, que tramita nos autos do processo 10580.726881/2014-76, atualmente parcelado.

Ademais, o valor do crédito tributário lançado expresso no Demonstrativo Consolidado de fl. 02, R\$ 1.810.590,14, equivale ao somatório dos valores lançados para os dois AIOP citados no parágrafo precedente (R\$ 1.411.194,48 + R\$ 399.395,66, fl. 03 e 16, respectivamente).

Assim, não há que se falar no presente em qualquer exigência relativa ao Auto em tela. Vale ressaltar que a unidade responsável pela administração do tributo, ainda que instada em sede de diligência fiscal, não se manifestou sobre o destino dado ao citado documento de crédito.

Já em relação ao DEBCAD 37.054.554-0, o próprio contribuinte reconhece a ocorrência de equívoco, por ser demanda objeto de outro processo administrativo.

Assim, justifica-se a sumária desconsideração de eventuais citações a tais autos de infração, sendo certo de que, caso a unidade de origem identifique algum equívoco, que promova a devida correção e, sendo o caso, transporte para o processo correto as peças em que o contribuinte se defende de tais exigências.

### **b) DA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE**

Quanto ao pedido de suspensão da exigibilidade dos débitos ora sob análise em razão do preceito contido no art. 150, inciso II, do CTN<sup>1</sup>, não há razão para qualquer manifestação deste Colegiado, já que a medida é uma consequência natural da tramitação do presente processo, que deverá perdurar até que findem todos os tramites relacionados ao litígio administrativo regularmente instaurado nos termos do Decreto 70.235/72.

### **c) DEBCAD 51.067.261-2 (AIOP), 51.067.262-0 (AIOP)**

Na nova peça recursal apresentada, o contribuinte se restringe a tecer suas considerações sobre a ocorrência de cerceamento de defesa na lavratura do DEBCAD 51.067.261-2, por não haver nos autos qualquer relatório específico que liste todas as bases de cálculo do tributo lançado e que a fiscalização teria utilizado o mesmo demonstrativo que lastreou o DEBCAD 51.067.262-0.

A análise dos autos evidencia que o DEBCAD 51.067.261-2 compreende as contribuições da empresa, inclusive aquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (RAT), incidentes sobre a remuneração de segurados empregados e contribuintes individuais (diferença entre a base de cálculo apurada e a base de cálculo declarada em GFIP).

Já o DEBCAD 51.067.262-0: refere-se à diferença apurada a título de contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (RAT), em razão de informação de valores de RAT e FAP a menor em GFIP.

No item 9.6 do Relatório Fiscal, fl. 38, a Autoridade Lançadora discrimina as rubricas contidas na folha de pagamentos apresentada que não foram consideradas pelo autuado como salário de contribuição e, assim, omitidas em GFIP.

No item 9.9 do mesmo Relatório, fl. 40, há a clara indicação de que foram apurados, mensalmente, os valores correspondentes à base de cálculo da contribuição previdenciária incluindo as rubricas citadas no item 9.6, do que, após cotejo com os valores declarados em GFIP, resultou em diferença objeto do Lançamento DF.

No relatório de lançamento contido a partir de fl. 64, estão claramente evidenciadas as diferenças apuradas no levantamento DF.

Ressalte-se que o DEBCAD 51.067.261-2 constitui-se de mais outros dois levantamentos, o E5-Elemento de Despesa 35 e o E6-Elemento de despesa 36, cujas origens estão devidamente explicadas nos itens 9.10 e 9.11 do Relatório Fiscal.

O fato do Agente Fiscal utilizar em uma autuação dados que serviram de base para outro Auto de Infração é medida que se impõe pela prática, pela necessidade de dar maior

---

<sup>1</sup> Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: (...)

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

celeridade ao procedimento fiscal e pelo Princípio da Eficiência, não justificando, por exemplo, que o levantamento de valores declarados em GFIP apareça em relatórios distintos para cada documento de crédito, sendo, inclusive, dispensável que se inclua nos autos, já que disponíveis para consulta nos arquivos eletrônicos da Receita Federal do Brasil e do próprio contribuinte.

Diante da expressa indicação dos valores das bases de cálculos utilizados no lançamento, sendo devidamente aclaradas suas origem e tendo o contribuinte pleno acesso aos documentos que lhe dão lastro (folha de pagamento, GFIP, relatórios contábeis), caso não concordasse com os números indicados, deveria apresentar os valores que entende corretos e não apenas se limitar a alegar cerceamento do direito de defesa, mácula que não identifique no lançamento ora sob análise.

Portanto, não procedem os argumentos recursais.

Ainda que a nova peça recursal não tenha tratado de outros temas em relação aos lançamentos objeto dos DEBCAD 51.067.261-2 e 51.067.262-0, entendo relevante analisar, no que for cabível, as demais razões apresentadas nos recursos originalmente apresentados, os quais constam de fl. 818/844 e 1048/2064, respectivamente.

c-1) Nulidade do decisum por cerceamento de defesa / parcelamento

Considerando que existem equívocos na elaboração das peças recursais, os quais, inclusive, motivaram a apresentação de novo recurso voluntário, deixo de tecer qualquer consideração sobre os sub-itens *Violação ao Princípio da Verdade Material e Da inexistência de preclusão temporal no processo administrativo* por não ter identificado, na decisão recorrida, nenhuma citação que justificasse os temas.

Na mesma esteira, têm-se que os argumentos relativos a lançamento de PASEP foram inseridos no recurso por equívoco, o que justifica sua desconsideração.

No mesmo sentido, deixo de tecer qualquer consideração sobre o **pedido de inclusão no montante das contribuições no parcelamento em tramitação**, já que não foram encontrados parcelamentos ativos formalizados nos termos da Lei 12.810/2013.

Ainda que não haja parcelamento em curso, o pagamento parcelado poderá ser negociado, nos termos da legislação, diretamente pelo contribuinte na unidade que administra o tributo.

Por fim, em relação a alegação de falta de intimação do advogado constituído nos autos, não há qualquer mácula no procedimento, já que o contribuinte autuado sempre esteve devidamente cientificado do tramite processual, já que, de tudo, tomou ciência nos termos do art. 23 do Decreto 70.235/72, prescindindo de certificações complementares.

Além do quê, não há, no âmbito da legislação processual tributária, previsão para realização de sustentação oral, pela defesa, durante a sessão de julgamento administrativo de primeira instância.

Rejeito a preliminar de nulidade.

**c-2) Da ilegalidade da multa aplicada - Lei 11.941/09.**

Sustenta o recorrente que a multa aplicada é ilegal, por decorrer da aplicação retroativa de norma prejudicial ao ente público, destacando que a lei 11.941/2009 exonerou de responsabilidade os gestores, cabendo aos cofres públicos sofrerem com a aplicação de penalidade fundadas em normas posterior à sua ocorrência.

Ora, a discussão no âmbito administrativo sobre a ilegalidade / inconstitucionalidade de comando legal em vigor não se mostra adequada, seja pela expressa vedação contida no art. 26-A do Decreto 70.235/72 <sup>2</sup>, seja por se tratar de tema que já foi objeto de reiteradas e uniformes manifestações deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, tendo sido emitida Súmula de observância obrigatória, nos termos do art. 72 de seu Regimento Interno, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda nº 343, de 09 de junho de 2015, cujo conteúdo transcrevo abaixo:

*Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Especificamente em relação à responsabilização de gestores pelo descumprimento de obrigações acessórias previdenciárias, da mesma forma, é tema já sumulado por este Conselho, sendo suas conclusões, portanto, de observância obrigatória:

*Súmula CARF nº 65: Inaplicável a responsabilidade pessoal do dirigente de órgão público pelo descumprimento de obrigações acessórias, no âmbito previdenciário, constatadas na pessoa jurídica de direito público que dirige.*

Assim, não procedem os argumentos recursais.

### **c-3) Da ilegalidade da alteração do percentual SAT/RAT dos entes públicos**

Insurge-se o contribuinte contra a majoração do RAT devido pelos órgãos da Administração Pública promovido pelo Decreto 6.042/07, que, em razão da reclassificação da atividade, alterou as alíquotas aplicadas de 1% para 2%.

Cita jurisprudência para fundamentar seu entendimento de que não é legítimo o reenquadramento discutido, o que exige a declaração de ilegalidade da majoração do SAT/RAT para os entes públicos.

Resumidas as razões da defesa, é inconteste que a Lei 8.212/91 atribuiu ao Poder Executivo a prerrogativa de alterar, com base nas estatísticas de acidentes do trabalho, o enquadramento das empresas para efeito de contribuição ao SAT, de modo a estimular investimentos em prevenção de acidentes:

*Art. 22 (...)*

*§ 3º O Ministério do Trabalho e da Previdência Social poderá alterar, com base nas estatísticas de acidentes do trabalho, apuradas em inspeção, o enquadramento de empresas para efeito da contribuição a que se refere o inciso II deste artigo, a fim de estimular investimentos em prevenção de acidentes.*

---

<sup>2</sup> Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

O Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99, em seu anexo V, relaciona os graus de risco conforme a classificação nacional de atividades econômicas, atribuindo às Administrações Públicas em geral uma alíquota de 2%.

Assim, quanto à alegação da ilegalidade de reclassificação que alterou as alíquotas aplicadas, os excertos acima são cristalinos e não deixam dúvidas de que esta se deu nos estritos termos da lei. O que resta seria tratar do tema sob a ótica de que o preceito legal em tela não estaria em conformidade com preceitos constitucionais. Contudo, conforme já dito alhures, esta não seria matéria para tratamento em julgamento administrativo de 2ª Instância, que não comporta qualquer juízo sobre a inconstitucionalidade de leis tributárias, sendo-lhe vedada a possibilidade de afastar a aplicação ou deixar de observar lei ou decreto sob amparo de inconstitucionalidade, tudo conforme se vê nos comandos abaixo:

*Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

*Ricarf.- Portaria MF 343/2015. - 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.*

Portanto, não procedem os argumentos recursais.

#### **d) DEBCAD 51.067.265-5 (AIOA)**

Tendo em vista que, na nova peça recursal, o contribuinte remeteu seus argumentos sobre o lançamento em tela aos termos originalmente apresentados (fl. 942/966) e considerando que parte do que lá está expresso já foi objeto de análise do presente voto, deixo de tratar dos tópicos abaixo, para os quais adoto como razão de decidir os mesmos fundamentos legais e fáticos já expressos acima.

**- Da ilegalidade da multa aplicada - Lei nº 11.941/09;**

**- Da nulidade do decisum por cerceamento de defesa;**

Quanto aos demais temas, passemos a sua análise.

**Da ilegalidade da multa aplicada - Lei nº 11.941/2009 - Da Prescrição dos créditos - Fatos geradores que remontam a mais de cinco anos.**

Embora o contribuinte, juntamente como a reedição da discussão, na mesma peça recursal, sobre ilegalidade da multa aplicada, tenha incluído neste título a questão da prescrição dos créditos, no decorrer de sua explanação não traz qualquer argumento específico sobre prescrição.

Assim, não há matéria a ser discutida neste item.

#### **Da ilegalidade de Multa do AI**

Insurge-se o contribuinte contra a exigência afirmando que cometeu mera falha no envio da GFIP, a qual se configura em vício sanável, não justificando a penalidade aplicada.

O Auto de Infração em tela trata da aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, em virtude de o Contribuinte deixar de lançar mensalmente, em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos (CFL 34).

Assim tratou do lançamento o Relatório Fiscal (fl. 46/47):

*O contribuinte contabilizou, indevidamente, a folha de pagamentos dos segurados vinculados aos Programas Municipais PAEF.FMAS (Programa de Atenção Especializado às Famílias), CRAS.FMAS e CREAS.FMAS (Centro de Referência e Assistência Social), PROJOVEM (Programa Projovem) e PETI.FMAS (Programa de Erradicação do Trabalho Infantil), na conta 3.3.9.0.36.00 (Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física), durante o ano de 2011, quando o correto seria o lançamento dessas despesas com pessoal civil na conta contábil 3.1.9.0.11 (Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Civil).*

Conforme se verifica em fl. 47, o lastro legal para a capitulação da multa aplicada está contido nos art. 92 e 102 da Lei 8.212/91, que assim dispõe:

*Lei 8.212/91*

*(...) 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 reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social.*

A mesma lei 8.212, em seu art. 35-A, estabelece:

*Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*

Por sua vez, assim dispõe a Lei 9.430/96:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*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;*

A falha de escrituração que levou à autuação está evidenciada no item 9.11 do Relatório Fiscal, fl. 40, tendo lastreado, ao mesmo tempo, a autuação por descumprimento de obrigação principal consubstanciada no DEBCAD 51.067.261-2, fl. 41.

Como seu viu nos destaques legais acima, o art. 35-A da Lei 8.212/91 prevê que, nos casos de lançamento de ofício, aplicam-se as penalidades previstas no art. 44 da Lei

9.430/96, cujo inciso I é claro ao estabelecer multa de 75%, 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.

A descrição dos fatos do lançamento é clara ao demonstrar não a ocorrência de falta de registro, mas o registro equivocado da fatos contábeis, o que dá ensejo à reclassificação de ofício da despesa e o recálculo do tributo devido com aplicação da penalidade de ofício. Portanto, o contribuinte efetuava seus registros a partir do que considerava correto e, naturalmente, tal ato se refletia no cálculo do tributo devido.

Embora seja certo que a estipulação de uma sanção tem o nítido propósito de inibir o descumprimento de uma norma, há que se ressaltar que a imposição desmedida do poder do Estado por meio de uma reação excessiva ao ato ilícito acaba evidenciando efeito oposto, resultando em maior descumprimento de obrigações.

Assim, resta absolutamente necessária a imposição de sanções com moderação, tanto no ponto de vista qualitativo (tipo de pena, por exemplo: multa, privação de liberdade, etc), quanto do ponto de vista quantitativo (valor, percentual, tempo, etc).

No âmbito do direito penal, há exemplos de diversos limitadores da pretensão punitiva do Estado, como o concurso formal (quando o agente, mediante uma única conduta, pratica dois ou mais crimes, idênticos ou não), o crime continuado (constitui um favor legal ao delinquente que comete vários delitos. Cumpridas as condições legais, os fatos serão considerados crime único por razões de política criminal), ambos com lastro expresso nos art. 70 e 71 do Código Penal, Decreto 2.848/40.

Há, ainda, limitadores que, embora não tenham lastro legal expresso, decorrem da doutrina e da jurisprudência, como o Princípio da Consunção ou Absorção (aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas com existência de um nexo de dependência, em que o delito fim absorve o meio).

Embora estejamos diante de Princípios comumente relacionados ao Direito Penal, não há dúvidas de que as multas administrativas assemelham-se a algumas penalidades de mesma natureza impostas na seara penal, razão pela qual impõe-se a aplicação do Princípio da Consunção também no âmbito administrativo.

É incontestável o nexo de dependência entre as condutas de registrar indevidamente na contabilidade e de não recolher o tributo que seria devido se correto fosse o registro. Caso o registro equivocado não tivesse sido identificado, não haveria lançamento da obrigação principal relacionada, do que resulta a conclusão de que, pela aplicação do Princípio da Consunção, o delito fim (não recolhimento) absorve o delito meio (classificação contábil equivocada).

Naturalmente, caso o registro equivocado tivesse claro propósito, doloso, de ocultar a ocorrência do fato gerador, a penalidade de ofício deveria ser qualificada, mediante a duplicação de sua alíquota, nos termos do § 1º do citado art. 44 da Lei 9.430/96.

Portanto, entendo que não merece prosperar a imputação fiscal, seja em razão de punir a conduta de falta de declaração ou de declaração inexata, para a qual há penalidade prevista (art. 35-A da Lei 8.212/91, c/c art. 44 da Lei 9.430/96), não se aplicando o art. 92 da Lei 8.212/91, seja pela in ocorrência de falta de lançamento em títulos próprios, seja pelo

evidente nexo de dependência entre delitos de não lançar em título próprios (ou lançar em com equívoco) e de não efetuar o pagamento do tributo devido, do que resulta a aplicação do Princípio da Consunção, o delito fim (não pagamento) absorve o delito meio (registro contábil equivocado).

Assim, neste item, dou provimento ao recurso voluntário.

#### **e) DEBCAD 51.067.264-7 (AIOA)**

Tendo em vista que, na nova peça recursal, o contribuinte remeteu seus argumentos sobre o lançamento em tela aos termos originalmente apresentados (fl. 903/928) e considerando que parte do que lá está expresso já foi objeto de análise do presente voto, deixo de tratar dos tópicos abaixo, para os quais adoto como razão de decidir os mesmos fundamentos legais e fáticos já expressos acima.

**- Da ilegalidade da multa aplicada - Lei nº 11941/09;**

**- Da nulidade do decisum por cerceamento de defesa;**

Quanto aos demais temas, passemos a sua análise.

**Da ilegalidade da multa aplicada - Lei nº 11941/2009 - Da Prescrição dos créditos - Fatos geradores que remontam a mais de cinco anos.**

Embora o contribuinte, juntamente como a reedição da discussão, na mesma peça recursal, sobre ilegalidade da multa aplicada, tenha incluído neste título a questão da prescrição dos créditos, no decorrer de sua explanação não traz qualquer argumento específico sobre prescrição.

Assim, não há matéria a ser discutida neste item.

#### **Da ilegalidade de Multa do AI**

Insurge-se o contribuinte contra a exigência afirmando que cometeu mera falha no envio dos documentos solicitados, a qual se configura em vício sanável, não justificando a penalidade aplicada.

O Auto de Infração em tela trata da aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, em virtude da apresentação pelo Contribuinte de documentos relacionados às contribuições previdenciárias com informações diversas da realidade ou com omissão de informação verdadeira (CFL 38)

Assim tratou do lançamento o Relatório Fiscal (fl. 45):

*O contribuinte, em referência, deixou de apresentar as Folhas de Pagamentos dos segurados contribuintes individuais a seu serviço, solicitadas no Termo de Início de Fiscalização - TIFP, citado no item 1.1 acima. Conforme relatado no item 9.11 acima, encontra-se contabilizados no Elemento de Despesa 3.3.9.0.36.00 (Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física) e 3.3.9.0.35.00 (serviços de consultoria), pagamentos a contribuintes individuais devidamente identificados no relatório de lançamentos, em anexo.*

Conforme se verifica em fl. 45, o dispositivo legal infringido está contido no art 33, §§ 2º e 3º da Lei 8.212/91, com a redação dada pela MP 449/2008, que assim dispõe:

*Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11, as contribuições incidentes a título de substituição e as devidas a outras entidades e fundos. (...)*

*§ 2º A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei.*

*§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.*

De plano identifica-se uma incompatibilidade entre a fundamentação legal do lançamento e sua descrição dos fatos.

O próprio Relatório Fiscal, em fl. 35, aponta que analisou a folha de pagamentos apresentada, a qual consta de fl. 389 e ss, razão pela qual não há que se falar em falta de apresentação da folha de pagamento ou sua apresentação deficiente, até porque tal fato ensejaria o agravamento da penalidade nos termos do § 2º do art. 44 da Lei 9.430/96, do que não se tem notícia nos autos.

O que se pode notar é que a penalidade foi motivada pela não inclusão em folha de pagamento de contribuintes individuais específicos, em razão de registro contábil inadequado dos elementos de despesas citados.

Ora, o contribuinte efetuava seus registros a partir do que considerava correto, ou seja, a partir do registro de parte de suas despesas nos elementos 3.3.9.0.36.00 (Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física) e 3.3.9.0.35.00 (serviços de consultoria) e, naturalmente, tal conduta se refletia nas folhas de pagamento elaboradas pela empresa, nas informações prestadas em GFIP e, ao fim, no recolhimento insuficiente do tributo devido.

A Ciência Contábil tem por objeto o patrimônio das pessoa físicas e jurídicas e, como tal, eventuais incorreções cometidas no registro de um fato contábil traz algum reflexo nas informações produzidas. Assim, não faria sentido pretendemos que o contribuinte, ao contabilizar uma despesa com pessoal qualquer, não a considerasse, ainda que indevidamente, como remuneração, mas, ao mesmo tempo, estivesse obrigado a registrar em sua folha de pagamento algo incompatível com os demais registros contábeis.

Nas palavra do Professor Heleno Taveira Torres<sup>3</sup> o princípio da boa-fé protege o contribuinte que conduz seus negócios, rendas ou patrimônio com transparência e

<sup>3</sup> Torres, Heleno Teveira. Artigo Boa-fé e confiança são eamentos do Direito Tributário, disponível em <https://www.conjur.com.br/2013-abr-24/consultor-tributario-boa-fe-confianca-sao-elementares-direito-tributario>

*diligência normal de um bom administrador ou de um homem probo.* Assim, é de se esperar que o contribuinte não elaboraria sua folha de pagamento com tal incorreção se estivesse convicto da ocorrência das infrações que viriam a ser apuradas pela fiscalização.

Portanto, em razão dos mesmos fundamentos legais e considerações expressos no item anterior, entendo que não merece prosperar a imputação fiscal, seja em razão da ter sido apresentada folha de pagamento, ainda que com as lacunas decorrentes do erro contábil, seja por punir a conduta de falta de declaração ou de declaração inexata, para a qual há penalidade prevista (art. 35-A da Lei 8.212/91, c/c art. 44 da Lei 9.430/96), não se aplicando o art. 92 da Lei 8.212/91, seja pelo evidente nexó de dependência entre delitos de registrar contabilmente uma despesa, não informar valores em folha de pagamento e de não efetuar o pagamento do tributo devido, do que resulta a aplicação do Princípio da Consunção, o delito fim (não pagamento) absorve o delito meio (não informação em folha).

Assim, neste item, dou provimento ao recurso voluntário.

#### **f) DEBCAD 51.067.266-3 (AIOA)**

Tendo em vista que, na nova peça recursal, o contribuinte remeteu seus argumentos sobre o lançamento em tela aos termos originalmente apresentados (fl. 980/1004) e considerando que parte do que lá está expresso já foi objeto de análise do presente voto, deixo de tratar dos tópicos abaixo, para os quais adoto como razão de decidir os mesmos fundamentos legais e fáticos já expressos acima.

**- Da ilegalidade da multa aplicada - Lei nº 11941/09;**

**- Da nulidade do decisum por cerceamento de defesa;**

Quanto aos demais temas, passemos a sua análise.

**Da ilegalidade da multa aplicada - Lei nº 11941/2009 - Da Prescrição dos créditos - Fatos geradores que remontam a mais de cinco anos.**

Embora o contribuinte, juntamente como a reedição da discussão, na mesma peça recursal, sobre ilegalidade da multa aplicada, tenha incluído neste título a questão da prescrição dos créditos, no decorrer de sua explanação não traz qualquer argumento específico sobre prescrição.

Assim, não há matéria a ser discutida neste item.

#### **Da ilegalidade da Multa do AI**

Insurge-se o contribuinte contra a exigência afirmando que cometeu mera falha no envio dos documentos solicitados, a qual se configura em vício sanável, não justificando a penalidade aplicada.

O Auto de Infração em tela trata da aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, em virtude de o Contribuinte deixar de preparar as folhas de pagamento das remunerações pagas aos segurados empregados de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (CFL 30).

Assim tratou do lançamento o Relatório Fiscal (fl. 48):

*O contribuinte deixou de preparar as folhas de pagamento dos segurados empregados, do ano de 2011, dentro dos padrões estabelecidos pela Receita Federal do Brasil, deixando de incluir nessas folhas as parcelas pagas a título de jetons contabilizados no Elemento de Despesa 3.3.9.0.36.00 (Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física), conforme relatado no item 9.10 acima.*

Conforme se verifica em fl. 47, o lastro legal para a capitulação da multa aplicada está contido nos art. 92 e 102 da Lei 8.212/91

Há alguma dificuldade em entender como uma mesma conduta pode dar azo a quatro penalidade distintas. A primeira resultante de seus reflexos na apuração do tributo devido, com a conseqüente autuação por descumprimento de obrigação principal, acompanhada da devida penalização de ofício; a segunda resultante de despesas não terem sido registrados em títulos próprios da contabilidade (quando o que ocorreu foi um registro equivocado); a terceira por não ter sido apresentada a folha de pagamento de contribuintes individuais cujos pagamentos foram contabilizados em elemento de despesa incorretos; a quarta por não ter sido preparada folha de pagamento nos padrões estabelecidos pela Receita Federal do Brasil.

Ainda que, analisando a legislação isoladamente, caso a caso, possa até, apenas em alguns casos, haver lastro legal para tais penalidades, a integração de tais preceitos, s.m.j., parece não amparar a atividade fiscal.

Assim, mais uma vez, em razão dos mesmos fundamentos legais e considerações expressos no item "d", entendo que não merece prosperar a imputação fiscal, seja em razão da ter sido apresentada folha de pagamento, ainda que com as lacunas decorrentes do erro contábil, seja por punir a conduta de falta de declaração ou de declaração inexata, para a qual há penalidade prevista (art. 35-A da Lei 8.212/91, c/c art. 44 da Lei 9.430/96), não se aplicando o art. 92 da Lei 8.212/91, seja pelo evidente nexos de dependência entre delitos de registrar contabilmente uma despesa, não informar valores em folha de pagamento e de não efetuar o pagamento do tributo devido, do que resulta a aplicação do Princípio da Consunção, o delito fim (não pagamento) absorve o delito meio (não informação em folha).

Assim, neste item, dou provimento ao recurso voluntário.

### **Conclusão:**

Assim, tendo em vista tudo que conta nos autos, bem assim na descrição e fundamentos legais que constam do presente, voto por conhecer do recurso voluntário. rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para exonerar a exigência objeto dos DEBCAD 51.067.265-5, 51.067.264-7 e 51.067.266-3.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo

**Voto Vencedor**

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Redator designado

Em que pese a qualidade do voto do Relator, assim como os lógicos argumentos e o seu costumeiro acerto, com a devida vênia, ousou discordar do voto apenas em relação ao afastamento das multas aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias.

No presente caso, foram lavrados três Autos de Infração relativos a multas pelo descumprimento de obrigações acessórias, quais sejam:

- DEBCAD 51.067.264-7: apresentação de documentos relacionados com as contribuições previdenciárias contendo informações diversas da realidade ou que omitiam a informação verdadeira – CFL 38, no valor de R\$ 54.385,29 (fl. 26);
- DEBCAD 51.067.265-5: deixar de lançar fatos geradores em títulos próprios da contabilidade – CFL 34, no valor de R\$ 54.385,29 (fl. 27); e
- DEBCAD 51.067.266-3: deixar de preparar folha de pagamento de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela Seguridade Social – CFL 30, no valor de R\$ 3.625,74 (fl. 28).

De acordo com os itens 12.3, 12.4 e 12.5 do Relatório Fiscal (fls. 44/48):

“12.3 (...)

Auto de Infração Código de Fundamentação Legal 38 — AI CFL 38

**Descrição da Infração**

*O contribuinte, em referência, deixou de apresentar as Folhas de Pagamentos dos segurados contribuintes individuais a seu serviço, solicitadas no Termo de Início de Fiscalização - TIFP, citado no item 1.1 acima. Conforme relatado no item 9.11 acima, encontra-se contabilizados no Elemento de Despesa 3.3.9.0.36.00 (Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física) e 3.3.9.0.35.00 (serviços de consultoria), pagamentos a contribuintes individuais devidamente identificados no relatório de lançamentos, em anexo.*

(...)

12.4 (...)

Auto de Infração Código de Fundamentação Legal 34 — AI CFL 34

**Descrição da Infração**

*O contribuinte contabilizou, indevidamente, a folha de pagamentos dos segurados vinculados aos Programas Municipais PAEF.FMAS (Programa de Atenção Especializado às Famílias), CRAS.FMAS e CREAS.FMAS (Centro de Referência e Assistência Social), PROJOVEM (Programa Projovem) e PETI.FMAS (Programa de Erradicação do Trabalho Infantil), na conta 3.3.9.0.36.00 (Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física), durante o ano de 2011, quando o*

*correto seria o lançamento dessas despesas com pessoal civil na conta contábil 3.1.9.0.11 (Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Civil).*

(...)

12.5 (...)

*Auto de Infração Código de Fundamentação Legal 30 — AI CFL 30*

#### ***Descrição da Infração***

*O contribuinte deixou de preparar as folhas de pagamento dos segurados empregados, do ano de 2011, dentro dos padrões estabelecidos pela Receita Federal do Brasil, deixando de incluir nessas folhas as parcelas pagas a título de jetons contabilizados no Elemento de Despesa 3.3.9.0.36.00 (Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física), conforme relatado no item 9.10 acima.*

(grifos e negritos no original)

A despeito dos perfeitos argumentos expostos pelo ilustre Conselheiro Relator, entendo que tais razões não se aplicam para o afastamento das multas acima mencionadas.

Em trecho de seu voto, o Ilustre Conselheiro relator argumentou que “há, ainda, limitadores que, embora não tenham lastro legal expresso, decorrem da doutrina e da jurisprudência, como o Princípio da Consunção ou Absorção (aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas com existência de um nexo de dependência, em que o delito fim absorve o meio)”.

Contudo, não enxergo o mencionado "nexo de dependência" entre as multas aplicadas e o “delito fim”.

O chamado "delito fim" é, no caso, o não pagamento/recolhimento da contribuição devida em sua totalidade, o que implica na aplicação da multa prevista no art. 35-A c/c o art. 44 da Lei 9.430/96 (75% sobre a totalidade ou diferença da contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata).

Sendo assim, é perfeitamente possível a coexistência de uma multa de ofício com as multas lavradas pelo descumprimento de obrigações acessórias no presente caso, conforme abaixo:

#### **a) DEBCAD 51.067.266-3 (CFL 30):**

A multa CFL 30 decorre da não elaboração das folhas de pagamento dos segurados empregados dentro dos padrões estabelecidos pela Receita Federal do Brasil, pois a RECORRENTE deixou de incluir nessas folhas as parcelas pagas a título de jetons contabilizados no Elemento de Despesa 3.3.9.0.36.00.

Assim, foi lavrada a penalidade prevista no art. 283, I, "a", do RPS, com valor atualizado pela Portaria Interministerial MPS/MF nº 19 de 10/01/2014 (vigente à época da lavratura do auto):

*"Art. 283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis nos 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;"*

Neste sentido, a multa lavrada decorre da aplicação da norma legal, não havendo motivos para o seu afastamento.

Ao contrário do entendimento externado pelo Ilustre Conselheiro Relator, no que diz respeito à multa pela não elaboração de folha de pagamento de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela Seguridade Social, não enxergo o mencionado "nexo de dependência" com a multa aplicada para o "delito fim".

Entendo ser perfeitamente possível a existência de um caso em que o contribuinte prepare sua folha de pagamento seguindo os padrões e normas estabelecidos e, no entanto, deixe de declarar em GFIP a totalidade dos fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária, com o consequente recolhimento a menor do tributo. Neste caso hipotético, o contribuinte deve ser punido com a aplicação da multa de 75% sobre o valor da contribuição que deixou de pagar.

De igual forma, em um determinado caso, pode o contribuinte não preparar sua folha de pagamento com os padrões estabelecidos pela Seguridade Social, mas declarar em GFIP todos os fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária. Neste caso, cabe a punição tão somente pelo descumprimento de obrigação acessória prevista no art. art. 32, I, da Lei nº 8.212/91 (CFL 30).

Há ainda a possibilidade de o contribuinte não preparar sua folha de pagamento com os padrões estabelecidos pela Seguridade Social e ainda deixar de recolher a totalidade da contribuição previdenciária devida, caso em que se aplicariam ambas as multas (punição de ofício de 75% sobre o valor da contribuição que deixou de pagar, mais a sanção pelo descumprimento de obrigação acessória prevista no art. art. 32, I, da Lei nº 8.212/91 – CFL 30).

Portanto, no caso da CFL 30, conforme já acima demonstrado, a não preparação da folha de pagamento de acordo com as normas estabelecidas pode muito bem existir sem que haja nenhuma multa devida pela falta de pagamento da contribuição. *Mutatis*

*mutandis*, também é possível aplicar multa de 75% pela falta de pagamento da contribuição sem que haja a imposição da CFL 30 (no caso de o contribuinte preparar corretamente a folha de pagamento, mas deixar de informar em GFIP a totalidade dos fatos geradores da contribuição previdenciária). Assim, com a devida vênia, não verifico o nexo de dependência entre delitos apontado pelo ilustre Relator, sendo plenamente possível a aplicação de ambas as multas citadas simultaneamente.

**b) DEBCAD 51.067.264-7 (CFL 38):**

Esta multa foi lavrada pelo fato de o RECORRENTE ter deixado de apresentar as Folhas de Pagamentos dos segurados contribuintes individuais a seu serviço. A fiscalização solicitou referidos documentos tendo em vista que o RECORRENTE contabilizou pagamentos a contribuintes individuais.

Por tal motivo, foi lavrada a penalidade prevista no art. 283, II, “j”, do RPS, com valor atualizado pela Portaria Interministerial MPS/MF nº 19 de 10/01/2014 (vigente à época da lavratura do auto):

*“Art. 283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis nos 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:*

*(...)*

*II - a partir de R\$ 6.361,73 (seis mil trezentos e sessenta e um reais e setenta e três centavos) nas seguintes infrações:*

*(...)*

*j) deixar a empresa, o servidor de órgão público da administração direta e indireta, o segurado da previdência social, o serventuário da Justiça ou o titular de serventia extrajudicial, o síndico ou seu representante, o comissário ou o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial, de exhibir os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas neste Regulamento ou apresentá-los sem atender às formalidades legais exigidas ou contendo informação diversa da realidade ou, ainda, com omissão de informação verdadeira;”*

Portanto, quando deixou de apresentar a documentação solicitada pela fiscalização (folhas de pagamento), o RECORRENTE infringiu a norma estabelecida no art. 33 da Lei 8.212/91, combinado com os arts. 232 e 233, parágrafo único do Regulamento da Previdência Social – RPS (Decreto 3.048/99), o que ensejou a aplicação da multa nos termos do art. 283, II, "j". Sendo assim, a lavratura da multa decorre meramente da aplicação da norma legal.

Em relação a esta multa, pelos mesmos motivos expostos no item anterior, também não verifico o nexo de dependência entre delitos apontado pelo ilustre Relator, sendo plenamente possível a aplicação de ambas as multas simultaneamente.

O fato de o RECORRENTE ter deixado de apresentar folhas de pagamentos dos segurados contribuintes individuais, quando era evidente a contabilização de pagamentos a estes contribuintes, é, por si só, passível da sanção prevista no art. 283, II, “j”, do RPS.

A falta de apresentação de documentos pode, ou não, ensejar um lançamento de obrigação principal. Em qualquer caso, havendo ou não a cobrança do tributo principal, é de rigor o lançamento da multa pelo descumprimento da obrigação acessória. Não existe nexo de dependência no caso de haver a lavratura da multa de ofício.

Conforme paralelo já traçado no item anterior, entendo ser perfeitamente possível a existência de um caso em que o contribuinte apresente todos os documentos exigidos pela fiscalização e, no entanto, seja constatado o recolhimento a menor do tributo. Neste caso hipotético, o contribuinte deve ser punido com a aplicação da multa de 75% sobre o valor da contribuição que deixou de pagar.

De igual forma, em um determinado caso, pode o contribuinte não apresentar os documentos solicitados pela fiscalização, porém restar verificado que houve o recolhimento integral das contribuições previdenciárias devidas. Neste caso, cabe a punição tão somente pelo descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 283, II, “j”, do RPS (CFL 38).

Há ainda a possibilidade de o contribuinte não apresentar os documentos solicitados pela fiscalização e ainda constatado o recolhimento a menor do tributo devido, caso em que se aplicariam ambas as multas (punição de ofício de 75% sobre o valor da contribuição que deixou de pagar, mais a sanção pelo descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 283, II, “j”, do RPS – CFL 38).

Assim, com a devida vênia, não verifico o nexo de dependência entre delitos apontado pelo ilustre Relator, sendo plenamente possível a aplicação de ambas as multas citadas simultaneamente.

**c) DEBCAD 51.067.265-5 (CFL 34):**

Por sua vez, a multa relativa ao CFL 34 foi lavrada pelo fato de o RECORRENTE ter contabilizado, indevidamente, a folha de pagamentos dos segurados empregados. A fiscalização verificou diversos pagamentos a segurados empregados contabilizados como “Outros Serviço de Terceiros – Pessoa Física”, enquanto que o correto seria a contabilização de tais rubricas na conta “Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Civil”.

Assim, foi lavrada a penalidade prevista no art. 283, II, “a”, do RPS, com valor atualizado pela Portaria Interministerial MPS/MF nº 19 de 10/01/2014 (vigente à época da lavratura do auto):

*“Art. 283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis nos 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:*

*(...)*

*II - a partir de R\$ 6.361,73 (seis mil trezentos e sessenta e um reais e setenta e três centavos) nas seguintes infrações:*

*a) deixar a empresa de lançar mensalmente, em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;”*

Neste sentido, a multa lavrada decorre da aplicação da norma legal, não havendo motivos para o seu afastamento.

Ao contrário do entendimento externado pelo Ilustre Conselheiro Relator, não enxergo o mencionado "nexo de dependência" com a multa aplicada para o "delito fim", pelos mesmos motivos expostos nos itens anteriores, sendo plenamente possível a aplicação de ambas as multas simultaneamente.

O fato de o RECORRENTE ter deixado de contabilizar, em título próprio de sua contabilidade, diversos valores que integram o salário de contribuição de seus empregados é, por si só, passível da sanção prevista no art. 283, II, “a”, do RPS.

A contabilização de maneira incorreta pode, ou não, ensejar um lançamento de obrigação principal. Em qualquer caso, havendo ou não a cobrança do tributo principal, é de rigor o lançamento da multa pelo descumprimento da obrigação acessória. Não existe nexo de dependência no caso de haver a lavratura da multa de ofício.

Conforme paralelo já traçado nos itens anteriores, entendo ser perfeitamente possível a existência de um caso em que o contribuinte realize a contabilização correta dos fatos geradores previdenciários e, no entanto, seja constatado o recolhimento a menor do tributo. Neste caso hipotético, o contribuinte deve ser punido com a aplicação da multa de 75% sobre o valor da contribuição que deixou de pagar.

De igual forma, em um determinado caso, pode o contribuinte efetuar a contabilização deficiente, porém restar verificado que houve o recolhimento integral das contribuições previdenciárias devidas. Neste caso, cabe a punição tão somente pelo descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 283, II, “a”, do RPS (CFL 34).

Há ainda a possibilidade de o contribuinte deixar de contabilizar os fatos geradores de todas as contribuições e, ainda, ser constatado o recolhimento a menor do tributo devido, caso em que se aplicariam ambas as multas (punição de ofício de 75% sobre o valor da contribuição que deixou de pagar, mais a sanção pelo descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 283, II, “a”, do RPS – CFL 34).

Portanto, a multa CFL 34 deve ser mantida pois, como amplamente demonstrado, o RECORRENTE deixou de contabilizar, em título próprio de sua contabilidade, diversos valores que integram o salário de contribuição de seus empregados. A autoridade fiscal contactou o lançamento de alguns valores na conta " Outros Serviço de Terceiros – Pessoa Física", o que autoriza a lavratura da multa.

Assim, com a devida vênia, não verifico o nexo de dependência entre delitos apontado pelo ilustre Relator, sendo plenamente possível a aplicação de ambas as multas citadas simultaneamente.

### **Conclusão**

Pelos motivos acima expostos, entendo que o princípio da Consunção não pode ser invocado no caso das multas relativas ao CFL 38, CFL 34 e CFL 30, pois é perfeitamente possível que estas multas coexistam em harmonia com a multa de 75% sobre o valor da contribuição que deixou de ser paga, não havendo, pois, razão para o seu afastamento no presente caso.

Sendo assim, constatado (i) a não apresentação de documentos relativos às contribuições previdenciárias; (ii) a contabilização deficiente de fatos geradores das contribuições previdenciárias; e (iii) que parte da remuneração paga, devida ou creditada aos segurados a serviço da RECORRENTE não foi incluída nas folhas de pagamento, é de rigor a manutenção das multas em comento.

Portanto, deve ser mantida a punição objeto dos DEBCAD 51.067.265-5, 51.067.264-7 e 51.067.266-3.

Acompanho o voto do Relator em relação aos demais argumentos expostos.

Portanto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim