



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

Processo nº 10830.012352/2008-54
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-004.723 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de outubro de 2018
Matéria MULTA - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS (CLF 78)
Recorrente STEFANINI CONS E ASSES EM INFORMATICA SA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2002 a 31/12/2007

DECADÊNCIA. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.

Sujeitam-se ao regime referido no art. 173 do CTN os procedimentos administrativos de constituição de créditos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias, uma vez que tais créditos tributários decorrem sempre de lançamento de ofício.

MULTAS PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP COM INFORMAÇÕES INCORRETAS OU OMISSAS. CANCELAMENTO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.

Constitui infração a empresa apresentar GFIP com informações incorretas ou omissas. Cancelada a obrigação principal, deve também ser afastada a penalidade a ela correspondente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para cancelar parte dos valores da multa lançada em razão da inconstitucionalidade da contribuição sobre pagamentos efetuados a cooperativas de trabalho e das decisões favoráveis ao contribuinte nos DEBCAD 37.198.650-8, 37.198.651-6, 37.198.653-2 e 37.198.654-0.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Douglas Kakazu Kushiyama, Marcelo Milton da Silva Risso, Dione Jesabel Wasilewski, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário de fls. 3277/3342, interposto contra decisão da DRJ em Campinas/SP, de fls. 3248/3271, a qual julgou procedente o lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória (apresentou as Guias de Recolhimento ao Fundo Garantia - GFIP, com informações incorretas ou omissas – CFL 78), conforme descrito no auto de infração DEBCAD 37.198.661-3, de fls. 2, lavrado em 18/12/2008, referente ao período fiscalizado de dezembro/2002 a dezembro/2007, com ciência do RECORRENTE em 23/12/2008, conforme assinatura no próprio auto de infração de fl. 2.

O crédito não tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado com base na Lei nº 8.212/1991, art. 32-A, inciso II, e parágrafo 2º, com redação dada pela Medida Provisória nº 449/2008, considerando a retroatividade benigna prevista no CTN, art. 106, inciso II, alínea “c”, no valor histórico de R\$ 349.040,00 atualizado até a lavratura do auto de infração.

Dispõe o relatório da infração (fls. 15/22) que ficou caracterizada a ocorrência de circunstância agravante (ou dolo), contudo, ante a ausência de dispositivo legal para gradação da multa aplicada, a circunstância agravante apenas teve o efeito de impedir a aplicação do §1º, do art. 291 do RPS (relevação da multa).

De acordo com o Relatório Fiscal, durante o procedimento fiscal foram analisadas as informações constantes na escrituração contábil (livro diário) e folha de pagamento, em comparação com aquelas informadas à previdência. Desta análise, constatou-se que o contribuinte reiteradamente não incluía em sua GFIP parte do salário pago sob as seguintes rubricas:

7. As rubricas não incluídas em GFIP são Ajuda Alimentação; Ajuda de Aluguel; Ajuda de Custo, Ajuda Moradia; Ajuda Refeição; Ajuda Transporte; Alimentação – C; Bônus; Diária de Viagem; Dif. Propriedade Intelectual; Dif. Salário Rescisão; Diferença de Refeição; Diária de Embaque; Diárias de Viagens - C; Educação C; Moradia C; Prêmio; Propriedade Intelectual; Reembolso de Despesa de Viagem; Reembolso de km C; Reembolso de Vale Transporte; Reembolso Desconto; Reembolso Refeição; Refeição (P); Refeição – C; Salário Diferença; Total Entregue de Vale Transporte; Transporte – C, conforme arquivos digitais discriminativos, anexados ao presente Auto.

Em razão de ter apresentado as GFIP com informações incorretas ou omissas, foi lavrado o presente auto de infração com base no art. 32-A, II, da Lei nº 8.212/91:

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do art. 32 no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a

apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

(...)

II - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas.

O dispositivo acima havia acabado de ser inserido pela MP 449, de 04/12/2008. Por esta razão, a fiscalização realizou a comparação da multa nova e da anterior para efeitos da retroatividade benigna, conforme fls. 20/22, e decidiu pela aplicação da multa com base na nova legislação.

A mesma fiscalização originou também outros 14 autos de infrações em desfavor da RECORRENTE, quais sejam:

ORDEM	DOCUMENTO	TIPO	Nº. DEBCAD	VALOR R\$
1	AI - AUTO DE INFRAÇÃO	AIOP	37.191.098-6	345.171,19
2	AI - AUTO DE INFRAÇÃO	AIOP	37.191.099-4	2.956.515,23
3	AI - AUTO DE INFRAÇÃO	AIOP	37.191.100-1	1.523.052,28
4	AI - AUTO DE INFRAÇÃO	AIOP	37.198.650-8	2.312.159,20
5	AI - AUTO DE INFRAÇÃO	AIOP	37.198.651-6	8.770.115,31
6	AI - AUTO DE INFRAÇÃO	AIOP	37.198.652-4	2.334.459,44
7	AI - AUTO DE INFRAÇÃO	AIOP	37.198.653-2	66.312.632,29
8	AI - AUTO DE INFRAÇÃO	AIOP	37.198.654-0	180.086.861,38
9	AI - AUTO DE INFRAÇÃO	AIOP	37.198.655-9	49.556.698,53
10	AI - AUTO DE INFRAÇÃO	AIOP	37.198.656-7	1.503.225,58
11	AI - AUTO DE INFRAÇÃO	AIOP	37.198.657-5	978,10
12	AI - AUTO DE INFRAÇÃO	AIOA	37.198.658-3	10.567.428,69
13	AI - AUTO DE INFRAÇÃO	AIOA	37.198.659-1	37.646,31
14	AI - AUTO DE INFRAÇÃO	AIOA	37.198.660-5	37.646,31
15	AI - AUTO DE INFRAÇÃO	AIOA	37.198.661-3	349.040,00

Conforme anteriormente mencionado, o presente processo administrativo se refere ao lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória (apresentou as Guias de Recolhimento ao Fundo Garantia - GFIP, com informações incorretas ou omissas – CFL 78), consubstanciada no Auto de Infração DEBCAD nº 37.198.661-3. Segundo as planilhas de fls. 3225/3243, as verbas omissas em GFIP são aquelas relacionadas aos seguintes autos de infração:

- DEBCAB nº 37.198.650-8 (segurados – proc. nº 10830.012362/2008-76) – fls. 3225/3227
- DEBCAB nº 37.198.651-6 (patronal – proc. nº 10830.012360/2008-09) – fls. 3228/3237
- DEBCAB nº 37.198.653-2 (segurados – proc. nº 10830.012364/2008-89) – fls. 3238/3240;
- DEBCAB nº 37.198.654-0 (patronal – proc. nº 10830.012365/2008-23) – fls. 3241/3243;

O demonstrativo do valor da multa apurada mês a mês se encontra na tabela de fls. 20/21, parte integrante do relatório da infração, bem como na tabela de fls. 3244/3245.

Da Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 39/97 em 21/1/2009. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Campinas/SP, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

Notificado da autuação no dia 23/12/2008 (fls. 02), o sujeito passivo impugnou-o em 21/01/2009, por meio do expediente juntado às fls. 39 a 97, no qual alega, em síntese, que:

- O presente Auto de Infração se relaciona com os Autos de Infração AI nº 37.198.6508, nº 37.198.6516 e nº 37.198.6524, os quais foram lavrados por presunção da ocorrência de fatos geradores, uma vez que foi desconsiderada a documentação apresentada;

- sendo inexistente o crédito tributário lançado, não há que se falar no crédito decorrente de obrigação acessória;

- o relatório fiscal faz referência à suposta “sujeição passiva solidária”, mas que não houve a intimação dos supostos responsáveis;

- já ocorreu a decadência das contribuições exigidas sobre os fatos geradores ocorridos no período de 12/2002 a 11/2003, na forma do Parecer nº 1617/2008;

- os motivos que levaram à lavratura do presente Auto de Infração foram referenciados, também, nos Autos de Infração acima identificados (nº 37.198.6508, nº 37.198.6516 e nº 37.198.6524), de modo que foram abordados nas respectivas defesas;

- o relatório fiscal contempla uma profusão desordenada e relativa de informações que não guardam qualquer relação com o presente;

- por intermédio do DAD – Discriminativo Analítico do Débito não consegue identificar qual a composição da base de cálculo do lançamento;

- assim, considerando que a fiscalização não informou claramente os dados utilizados para o lançamento, parte da premissa que as planilhas denominadas REM D e TOT M poderiam ter sido utilizadas como base de cálculo, mas que as mesmas contém valores relativos a rubricas não sujeitas à incidência das contribuições, por possuírem natureza indenizatórias;

- a Impugnante não possui elementos suficientes para defender-se adequadamente, haja vista que não há certeza de quais valores e rubricas foram objetos do lançamento, pelo que o mesmo há de ser julgado nulo;

- as informações carecem de motivação, pois não há qualquer indicação das razões que teriam levado a Autoridade Fiscal a concluir que realmente os nomes das rubricas seriam inválidos para classificar os valores em questão;
- os recibos não representam confissão de que se trata de verba salarial, como afirmado pelo Fiscal, visto que os mesmos comprovam que os funcionários receberam valores relativos às rubricas indicadas e nada mais;
- é improcedente a alegação de que funcionários receberiam a título de reembolsos valores superiores a seus próprios salários, pois, não há qualquer indicação ou demonstração;
- os pagamentos mais significativos se verificaram em face dos funcionários que estão envolvidos em projetos em localidades mais longínquas, uma vez que atua em todo o Brasil e no exterior;
- não há documento que indique como o Fiscal chegou à conclusão de que houve, ou não, o pagamento mensal e continuado de tais verbas;
- quanto ao Vale Transporte, a Impugnante esclarece que os pagamentos se deram dessa forma, em pecúnia, nos casos de exceção previstos no parágrafo único do art. 5º do Decreto nº 95.247/87;
- os reembolsos de alimentação/refeição foram realizados quando não havia a possibilidade de o empregado utilizar o Vale Refeição, o qual não era aceito naquela localidade;
- quanto à tributação da diferença entre o que foi recebido pelo funcionário e o descontado pela Impugnante, é totalmente descabida, isto porque se está recebendo de volta de seus funcionários valores a título de alimentação, somente o faz porque já teria pago a verba de alimentação de forma integral;
- o Agente Fiscal mais uma vez lança informação equivocada quando se refere ao art. 458 da CLT, haja vista que a Impugnante realizou a devida comprovação dos fatos, mas que a extensa documentação parece não ter sido analisada;
- o pagamento dos valores em dinheiro ou no contracheque não desvirtua a natureza das verbas, isto porque a Lei nº 8.212/91 estabelece que tais valores não integram o salário-de-contribuição;
- constata-se da leitura do inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 que somente integra o salário-de-contribuição a remuneração do empregado pelo trabalho desenvolvido, razão pela qual as verbas em questão não podem ser incluídas na base de cálculo das contribuições;
- esse tem sido o entendimento dos Tribunais;

-
- *especialmente no que se refere a rubrica propriedade industrial, existe disposição expressa (Lei nº 8.212/1991, art. 28, § 9, alínea “v”) de que tais valores não integram o salário-de-contribuição;*
 - *os deslocamentos e viagens são realizados com frequência em razão das atividades que desenvolve, mas que a fiscalização não demonstrou quais foram os empregados que obtiveram os correspondentes reembolsos;*
 - *a documentação anexada nos Autos de Infração relativos à obrigação principal comprova que tais valores referem-se a gastos incorridos com alimentação, viagens, diárias, transporte, quilometragem, etc.;*
 - *inexiste fundamento para aplicação de multa de ofício;*
 - *está havendo, portanto, dupla autuação;*
 - *a imposição de multa agravada é ilegal;*
 - *a multa é indevida porque o presente foi lavrado após a entrada em vigor da Medida Provisória nº 449/2008;*
 - *por existir, ainda, uma série de documentos que podem comprovar a verdade dos fatos, que não foram solicitados e analisados pela fiscalização, requer-se desde já diligência;*
 - *devem ser afastados os juros de mora calculados com base na Taxa SELIC, por ser manifestamente inconstitucional e ilegal a sua exigência.*

Da Decisão da DRJ em Campinas/SP

Quando do julgamento do caso, a DRJ em Campinas/SP, às fls. 3248/3271, julgou improcedente as impugnações apresentadas, mantendo integralmente o lançamento através de acórdão com a seguinte ementa:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/12/2002 a 31/12/2007

CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO. CONSTITUIÇÃO. PRAZO. DECADÊNCIA.

É de cinco anos o prazo de que a seguridade social dispõe para constituir os seus créditos, contado, no caso de penalidade por descumprimento de obrigação acessória, do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o respectivo auto de infração já podia ter sido lavrado.

PREVIDENCIÁRIO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PRESTAR INFORMAÇÕES DE INTERESSE DO INSS, POR INTERMÉDIO DA GFIP. DESCUMPRIMENTO. MULTA.

Constitui infração, punível com multa pecuniária, a empresa omitir, na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social GFIP, valores que constituam fatos geradores de contribuições previdenciárias, ou inserir, na mesma Guia, dados incorretos que provoquem alteração no cálculo das contribuições devidas.

MULTA. NORMA POSTERIOR MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Sendo regra, para efeito de quantificação da multa, a observância da legislação em vigor na data de ocorrência da infração, a possibilidade de aplicação de norma posteriormente editada fica restrita aos casos em que esta for mais benéfica do que a anterior.

MULTA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. POSSIBILIDADE.

Sobre o valor da multa aplicada por descumprimento de obrigação tributária acessória, incidem juros de mora calculados com base na taxa SELIC, a contar da data da lavratura do auto de infração.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A DRJ de origem entendeu, preliminarmente, como sendo descabida a alegação da sujeição solidária passiva, pois no auto de infração objeto do presente processo administrativo a sujeição passiva é imputada somente à STEFANINI CONSULTORIA E ASSESSORIA EM INFORMÁTICA S/A.

Também em caráter preliminar entendeu pela não ocorrência da decadência dos créditos objetos deste lançamento por multa, visto que não foram transcorridos mais de 5 anos entre a data do fato gerador e a notificação do contribuinte do lançamento, contados nos termos do art. 173, I do CTN.

No mérito, entendeu que a multa aplicada está de acordo com o art. 32-A, caput, inciso II e §2º da Lei nº 8.212/1991, e que sua aplicação foi em decorrência do princípio da retroatividade benigna observado pela autoridade fiscalizadora. Ademais, a cobrança da multa decorre de expressa previsão legal, devendo ser cobrada independente da intenção do agente ou responsável, sob pena de infringir o princípio da estrita legalidade.

Em relação a multa entendeu também que a DRJ não é competente para declarar a inconstitucionalidade de norma vigente. Sob este mesmo argumento, a DRJ manteve a aplicação da taxa SELIC.

Quanto aos argumentos de nulidade do auto de infração por cerceamento de defesa, entendeu que o relatório fiscal é suficientemente claro ao descrever a infração.

Por fim, entendeu a DRJ que também não merece prosperar a alegação de *bis in idem*, visto que os processos apontados pelo recorrente buscam cobrar o crédito tributário principal, ao passo que o presente processo busca cobrar a multa decorrente do descumprimento da obrigação acessória. Possuem, portanto, naturezas jurídicas diferentes.

Quanto as demais alegações do contribuinte, juntou parte do voto proferido no julgamento do AI nº 37.198.651-6, no qual, em síntese, entendeu que as alegações e documentos apresentados não são suficientes para afastar a inclusão das verbas omitidas no conceito de salário-de-contribuição, portanto, entendeu pela omissão destes valores em GFIP e manutenção do lançamento da multa.

Do Recurso Voluntário

A ECORRENTE, devidamente intimado da decisão da DRJ em 21/9/2012, conforme AR de fls.3274, apresentou Recurso voluntário de fls. 3277/3342 em 23/10/2012.

Em suas razões de recurso, o RECORRENTE reiterou os argumentos da Impugnação.

Este recurso voluntário compôs lote, sorteado para este relator, em Sessão Pública.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

Preliminar: da Decadência

Conforme da Súmula Vinculante nº 08 do STF, abaixo transcrita, o prazo decadencial aplicável às contribuições previdenciárias é quinquenal e não decenal:

Súmula Vinculante 8: "São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário".

No que tange aos efeitos da súmula vinculante, cumpre lembrar o texto do artigo 103-A, caput, da Constituição Federal que foi inserido pela Emenda Constitucional nº 45/2004. *in verbis*:

"Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei".

Dessa forma, é possível concluir que, a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por consequência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

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

Neste sentido, é a jurisprudência deste CARF, conforme ementa abaixo:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/05/2008

(...)

MULTA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECADÊNCIA. PRAZO DO ART. 173, I DO CTN.

O prazo aplicável para a verificação do decurso do prazo decadencial para lançamento de multas dado o descumprimento de obrigações acessórias rege-se pelo art. 173, I do CTN, por não comportarem elas pagamento antecipado.

(...)

(Acórdão nº 2402-005.815; 2ª Seção / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária; julgado em 09/05/2017)

O art. 173, I, do CTN dispõe o seguinte:

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

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

Então, no presente caso, débitos de obrigações acessórias referentes a fatos geradores ocorridos ao longo do ano-calendário 2003, considerando a competência mais antiga, teriam o início da contagem do prazo decadencial a partir de 1º/1/2004 e poderiam ser lançados até 1º/1/2009.

Isto porque, o prazo para apresentar a GFIP é até o dia 7 do mês subsequente àquele em que a remuneração foi paga, nos termos do art. 2º da Instrução Normativa MPS/SRP Nº 9/2005. Desta forma, apenas a partir de 8/1/2003 a fiscalização poderia ter lançado o crédito por descumprimento de obrigação acessória relativo ao período de 12/2002, visto que, antes desta data, não houve qualquer descumprimento por parte do contribuinte.

Nesta toada, o primeiro dia do exercício subsequente àquele em que o crédito da competência 12/2002 poderia ter sido lançado é 1º/1/2004, razão pela qual nenhum dos créditos foram fulminados pela decadência. Portanto, correto o entendimento da DRJ.

Do cerceamento do direito de defesa

Também alega o contribuinte a nulidade do auto de infração por cerceamento, ante a ausência de indicação de quais verbas foram omitidas ou inseridas incompletas em sua GFIP.

Analizando o relatório fiscal, infere-se que se trata de fiscalização que culminou no lançamento de quinze autos de infração, dos quais onze autos são relativos a obrigações principais e quatro deles a obrigações acessórias. Todos os autos de infração foram anexados como arquivos não pagináveis ao processo nº 10830.012353/2008-07 (CFL 38), de modo a permitir a consulta por este julgador.

Portanto, ante a natureza do processo fiscalizatório que deu origem a este auto de infração, percebe-se que as verbas omissas da GFIP são, necessariamente, relacionadas a algum dos autos de infração de obrigações principais. Ademais, a multa CFL 78, objeto do presente processo, envolve a apresentação de GFIP com informações incorretas ou omissas, sendo assim ela pressupõe o erro no preenchimento da GFIP.

No seu Recurso Voluntário, a RECORRENTE argumenta que a presente multa foi derivada dos DEBCADs 37.198.650-8 (segurados - processo nº 10830.012359/2008-76), 37.198.651-6 (patronal - processo nº 10830.012360/2008-09) e 37.198.652-4 (Terceiros - processo nº 10830.012362/2008-90). Analisando os mencionados autos de infração, verifica-se que todos eles foram realizados sobre o Levantamento NDG (parcelas em FOLHA NÃO DECLARADAS EM GFIP).

Contudo, em pesquisa aos outros processos de obrigação principal originados da mesma fiscalização, observei que a RECORRENTE não possui total razão em suas afirmações, já que a presente multa CFL 78 não decorreu somente dos DEBCADs por ela mencionados, mas também em decorrência dos DEBCADs nº 37.198.653-2 (segurados - processo nº 10830.012364/2008-89), DEBCAD nº 37.198.654-0 (patronal - processo nº 10830.012365/2008-23) e DEBCAD nº 37.198.655-9 (Terceiros - processo nº 10830.012366/2008-78), que dizem respeito a contribuições incidentes sobre outros valores não declarados em GFIP, objeto de outras bases que não apenas o Levantamento NDG, principalmente sobre a acusação de pejotização (Levantamentos PJ1 e PJ2), de empregados contratados como estagiários (Levantamento SR EMPREGADOS SR DENOM ESTAG), e da contribuição relativa a pagamentos efetuados a cooperativas de trabalho (Levantamento COO).

Às fls. 3225/3243, a fiscalização junta aos autos planilhas contendo os valores de obrigações principais cobrados nos seguintes autos de infração, cuja lista já foi apontada no relatório deste voto:

- DEBCAB nº 37.198.650-8 (contribuição dos segurados sobre o Levantamento NDG – proc. nº 10830.012362/2008-76) – fls. 3225/3227
- DEBCAB nº 37.198.651-6 (contribuição patronal sobre o Levantamento NDG – proc. nº 10830.012360/2008-09) – fls. 3228/3237

- DEBCAB nº 37.198.653-2 (contribuição dos segurados sobre os Levantamentos PJ1, PJ2 e SR – proc. nº 10830.012364/2008-89) – fls. 3238/3240;
- DEBCAB nº 37.198.654-0 (contribuição patronal sobre os Levantamentos COO, PJ1, PJ2 e SR – proc. nº 10830.012365/2008-23) – fls. 3241/3243;

Tanto que, conforme será visto adiante, para efeitos de cálculo comparativo da multa mais benéfica (fl. 20/21), a autoridade fiscal utilizou como base da contribuição devida pela RECORRENTE o valor da obrigação principal devida nos 4 processos acima e comparou-a com a multa do art. 32-A da Lei nº 8.212/91.

Portanto, resta plenamente demonstrado nos autos que a multa do presente processo possui relação com as obrigações principais decorrentes dos Levantamentos NDG, COO, PJ1, PJ2 e SR, controlados nos DEBCADs 37.198.650-8, 37.198.651-6, 37.198.653-2 e 37.198.654-0.

Para calcular a multa do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, a fiscalização apontou todas as informações incorretas/omissas em GFIP, conforme planilhas de fls. 120/175, fls. 176/810, fls. 811/1372, fls. 1373/1457, fls. 1458/2378 e fls. 2379/3224.

Com base nas planilhas acima, a fiscalização consolidou às fls. 3244/3245 o total de campos com informações incorretas ou omissas em GFIP e calculou a multa do art. 32-A da Lei nº 8.212/91 (com redação da MP 449/2008, vigente à época da lavratura) para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas:

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do art. 32 no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

(...)

II - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas.

Ato contínuo, para efeitos de cálculo comparativo da multa mais benéfica (fl. 20/21), a autoridade fiscal comparou, para cada competência, o valor da multa calculada conforme a MP 449/2008 (fls. 3244/3245) com a multa calculada com base na legislação anterior à MP 449/2008 (ou seja, que tinha base nas obrigações principais devidas pela RECORRENTE objeto dos DEBCADs 37.198.650-8, 37.198.651-6, 37.198.653-2 e 37.198.654-0, de acordo com as já mencionadas planilhas de fls. 3225/3243).

Exemplificando, as planilhas de fls. 3225/3243 demonstram que o total da obrigação principal devida pelo RECORRENTE na competência 12/2002 foi de R\$ 2.765,91 (R\$ 257,96 [fl. 3225] + R\$ 925,98 [fl. 3231] + R\$ 1.455,04 [fl. 3233] + R\$ 126,93 [fl. 3234]). Por sua vez, o valor da multa para a mesma competência calculada conforme a MP 449/2008 foi de R\$ 1.240,00 (fl. 3244). Assim, fez a comparação das multas (fl. 20), observando o limite máximo estabelecido com base na legislação anterior à MP 449/2008, e chegou à conclusão de

que a nova multa era mais benéfica ao contribuinte, por isso ela foi lavrada em detrimento da multa anterior.

O mesmo procedimento foi adotado para as demais competências, em que sempre prevaleceu a multa do art. 32-A da Lei nº 8.212/91.

Resta evidente, portanto, que não há cerceamento do direito de defesa apto para ensejar a nulidade do processo administrativo, pois o contribuinte possui à sua disposição todos os elementos suficientes para identificar com precisão a conduta que ensejou o lançamento.

Além disso, a natureza jurídica das verbas lançadas, e seu enquadramento no conceito de salário-de-contribuição para fins de recolhimento previdenciário, deve ser discutida nos processos das obrigações principais, e não neste processo de lançamento por multa, sob pena de haver decisões incompatíveis.

Mérito: Da Multa Aplicada

Depreende-se do art. 113 do CTN que a obrigação tributária é principal ou acessória e pela natureza instrumental da obrigação acessória, ela não necessariamente está ligada a uma obrigação principal. Em face de sua inobservância, há a imposição de sanção específica disposta na legislação nos termos do art. 115 também do CTN.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º. A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

(...)

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

As obrigações acessórias são estabelecidas no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos, de forma que visam facilitar a apuração dos tributos devidos. Elas, independente do prejuízo ou não causado ao erário, devem ser cumpridas no prazo e forma fixados na legislação

Existe distinção clara entre as obrigações principais e acessórias. A obrigação principal é de pagar o, ao passo que a obrigação tributária acessória é declarar em GFIP a

ocorrência do fato gerador, são condutas independentes. Ora, tanto o são que poderia o contribuinte ter declarado em GFIP a ocorrência do fato gerador mas não tê-lo pago, conduta que viola apenas a obrigação principal, como poderia ter regularmente pago o tributo sem tê-lo declarado em GFIP, conduta que fere a obrigação acessória. O fato do contribuinte, no presente caso, não ter praticado nenhuma das condutas não implica que a conduta menos grave (descumprimento da obrigação acessória) será absorvida pela punição da conduta mais grave (descumprimento da obrigação principal).

Proceder desta forma viola o princípio da isonomia, posto que beneficia o contribuinte que praticar as duas condutas vedadas em detrimento daquele que apenas não cumpre a obrigação principal.

O cerne do recurso, apresentado pela RECORRENTE, repousa em alegação de que a empresa já foi autuada pelo descumprimento das obrigações principais em processos administrativos próprios, e que caso seja reconhecida a ilegitimidade do crédito naqueles autos, não merece prosperar o lançamento por descumprimento da obrigação acessória.

Razão assiste ao contribuinte em sua argumentação. O lançamento da multa por apresentar a GFIP com declarações incompletas ou omissas apenas subsiste caso os valores omissos devessem ser incluídos em GFIP. Neste caso, apesar da obrigação principal e da obrigação acessória serem autônomas, o reconhecimento da inexistência da obrigação principal afeta também a obrigação acessória: por exemplo, se inexistente o dever de recolher as contribuições previdenciárias sobre as verbas de caráter indenizatório, inexistente o dever de declara-las em GFIP.

Conforme já exposto, apesar do RECORRENTE afirmar que a multa CFL 78 envolve a apresentação de GFIP com informações incorretas ou omissas referentes apenas aos DEBCADs 37.198.650-8 (segurados - processo nº 10830.012359/2008-76), 37.198.651-6 (patronal - processo nº 10830.012360/2008-09) e 37.198.652-4 (Terceiros - processo nº 10830.012362/2008-90), todos sobre levantamento NDG (parcelas em FOLHA NÃO DECLARADAS EM GFIP), ao analisar os outros autos de infração objeto da mesma fiscalização percebe-se que, além destes, também foram omissas informações referentes aos DEBCADs nº 37.198.653-2 (segurados - processo nº 10830.012364/2008-89) e DEBCAD nº 37.198.654-0 (patronal - processo nº 10830.012365/2008-23).

Destaca-se uma pequena ressalva em relação ao DEBCAD nº 37.198.652-4 (Terceiros - processo nº 10830.012362/2008-90). Nestes autos discute-se as contribuições de terceiros incidentes sobre as mesmas verbas que deram origem aos DEBCADs 37.198.650-8 (segurados - processo nº 10830.012359/2008-76), 37.198.651-6 (patronal - processo nº 10830.012360/2008-09), não sendo as verbas lá discutidas propriamente base de cálculo deste lançamento, conforme se infere das planilhas de fls. 3225/3243.

Em pesquisa no sítio eletrônico do CARF, observou-se que os processos relativos aos DEBCADs 37.198.650-8 (segurados - processo nº 10830.012359/2008-76), 37.198.651-6 (patronal - processo nº 10830.012360/2008-09) e 37.198.652-4 (Terceiros - processo nº 10830.012362/2008-90), mencionados pela RECORRENTE, já foram julgados e com decisão favorável à contribuinte em 10/09/2014 (ver acórdãos nº 2401-003.682, nº 2401-003.681 e nº 2401-003.683, respectivamente). Portanto, é imperioso afastar a multa da CFL 78 incidente sobre as verbas discutidas naqueles processos (Levantamento NDG, de acordo com as fls. 3225/3237).

Por sua vez, conforme já exaustivamente abordado, a multa CFL 78 não decorreu somente dos DEBCADs elencados pelo contribuinte em seu recurso voluntário, mas também pela ausência de informações referente às verbas lançadas nos DEBCADs nº 37.198.653-2 (segurados - processo nº 10830.012364/2008-89) e DEBCAD nº 37.198.654-0 (patronal - processo nº 10830.012365/2008-23).

Tais Autos de Infração dizem respeito as contribuições incidentes sobre outros levantamentos, quais sejam: **(i)** sobre a acusação da chamada pejotização – criação de pessoa jurídica unicamente com a finalidade de receber o salário e destiná-lo para pessoa física para fins de redução da carga tributária incidente (Levantamentos PJ1 e PJ2); **(ii)** de empregados contratados como estagiários (Levantamento SR); **(iii)** e da contribuição relativa a pagamentos efetuados a cooperativas de trabalho (Levantamento COO).

Os dois DEBCADs acima, mais o DEBCAD nº 37.198.655-9 (contribuição a Terceiros - processo nº 10830.012366/2008-78), foram julgados em conjunto no dia 22/01/2013 através do processo nº 10830.012365/2008-23, cuja decisão segue abaixo ementada (acórdão nº 2401-002.811):

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/12/2002 a 31/12/2007*

PAGAMENTOS EFETUADOS A PESSOAS FÍSICAS POR INTERMÉDIO DE PESSOAS JURÍDICAS INTERPOSTAS. CARACTERIZAÇÃO DO VÍNCULO EMPREGATÍCIO. LANÇAMENTO. ENQUADRAMENTO. NECESSIDADE DA DEMONSTRAÇÃO DA PRESENÇA CUMULATIVA DOS REQUISITOS PREVISTOS NO ART. 30 DA CLT. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. NULIDADE. ERRO MATERIAL. OCORRÊNCIA. Deve o auditor fiscal, quando da formalização do lançamento, indicar pormenorizadamente no relatório fiscal todos os elementos de fato que o levaram a efetuar o enquadramento de autônomo como segurado empregado, demonstrando inequivocamente e de forma cumulativa, a presença da onerosidade, habitualidade, pessoalidade e subordinação, de forma a não restarem dúvidas sobre a legitimidade e fundamentação do procedimento levado a efeito, sob pena de nulidade. No caso dos autos, o fiscal deixou de apontar um a um em cotejo com o conjunto de provas que sustenta o lançamento, quais foram os documentos em específico, que justificaram o reenquadramento de sócios na qualidade de segurados empregados, tendo o feito de forma genérica em violação ao disposto no art. 142 do CTN.

LANÇAMENTO. AFERIÇÃO INDIRETA. DESCONSIDERAÇÃO DA CONTABILIDADE E NÃO APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. CONTRADIÇÃO E CONFUSÃO NOS ARGUMENTOS QUE JUSTIFICAM A ADOÇÃO DO PROCEDIMENTO. POSSIBILIDADE DO FISCAL EFETUAR O LANÇAMENTO COM BASE EM INFORMAÇÕES DA CONTABILIDADE. PRESUNÇÃO INDEVIDA DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DAS CONTRIBUIÇÕES E NÃO APENAS DE SUA BASE DE CÁLCULO. Em se tratando de caso no qual a fiscalização deixou de justificar a adoção do procedimento de aferição indireta de contribuições sociais

previdenciárias, ainda mais em havendo confusão de entendimentos da própria fiscalização seja quanto ao dispositivo legal que fundamenta o arbitramento, ou mesmo qual a motivação de sua adoção, é de ser declarado nulo o lançamento. A mera ocorrência de irregularidades formais em folha de pagamento, por si só, não tem o condão de justificar o lançamento por aferição indireta, ainda mais quando o próprio relatório fiscal deixa claro que valores constantes na contabilidade, mesmo que contabilizados em títulos impróprios, são elementos confiáveis para o lançamento, e os realiza com base neles, além de considerar documentos como não apresentados, não por colidência de sua forma com a legislação, mas por discordância das informações dele constantes.

CONTRATAÇÃO DE ESTAGIÁRIOS AUSÊNCIA DE DOCUMENTOS QUE COMPROVEM A CONTRATAÇÃO EM CONFORMIDADE COM A LEI 64.74/77. LEI 8.212/91. Tendo em vista que a recorrente contratou estagiários com inobservância das disposições constantes na Lei 6.474/77, resta claro que a regra de não incidência preceituada no art. 28, 9º, “i” da Lei 8.212/91, deixou de ser devidamente observada, de modo que deve ser mantido, sobre este aspecto, o lançamento.

PAGAMENTOS EFETUADOS A COOPERATIVAS DE TRABALHO MÉDICO. LANÇAMENTO. ART. 22, IV, DA LEI 8.212/91. LEGALIDADE. Tendo em vista que a recorrente efetuava comprovadamente pagamentos a cooperativas de trabalho médico e odontológico, de acordo com os documentos constantes nos autos, uma vez que não comprovou o recolhimento das contribuições incidentes, de acordo com as disposições da Lei 8.212/91, é de se manter o lançamento efetuado.

LANÇAMENTO. GRUPO ECONÔMICO PRESENÇA DOS ELEMENTOS CARACTERIZADORES. AUTODENOMINAÇÃO E CONTROLE CENTRALIZADO. Nos termos do art. 30, IX, da Lei 8.212/91, uma vez comprovada a presença de fatores que configurem a existência de grupo econômico de empresas, especialmente quando a própria recorrente reconhece as empresas como componentes de um grupo, devem ser consideradas como responsáveis solidárias ao lançamento objeto do Auto de Infração. Recursos de Ofício Negado e Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Votou pelas conclusões a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, por entender que a decadência deve ser mantida com fulcro no art. 150, § 4º por não haver constatação de dolo, fraude ou simulação. II) Por maioria de votos, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir as rubricas P31 SEG EMPRE SR PJ e P32 SEG EMPRE SR PJ. Vencida a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que excluía as referidas rubricas por vício formal

Pois bem, da leitura do acórdão proferido no processo nº 10830.012365/2008-23, percebe-se que o CARF derrubou o lançamento sobre a pejetização (objeto dos Levantamentos PJ1 e PJ2, porém denominados naquele acórdão como Levantamentos P31 e P32). Contudo, manteve o lançamento sobre os segurados contratados como estagiários (Levantamento SR EMPREGADOS SR DENOM ESTAG), assim como manteve o lançamento das contribuições sobre pagamentos efetuados às cooperativas de trabalho (Levantamento COO).

Essa informação é condição suficiente para que não ocorra o cancelamento deste processo nº 10830.012352/2008-54 (CFL 78), como defende a RECORRENTE, pois o CARF manteve parcialmente as obrigações principais sobre as quais foram calculadas a multa CFL 78 (ou seja, manteve parcialmente o DEBCAD nº 37.198.653-2 (segurados - processo nº 10830.012364/2008-89) e o DEBCAD nº 37.198.654-0.

Quanto à multa incidente sobre as verbas omissas referente as contribuições sobre pagamentos efetuados a cooperativas de trabalho (Levantamento COO), destaca-se o reconhecimento da inconstitucionalidade da cobrança proferida pelo STF, nos autos do RE nº 595838, inclusive com resolução do Senado suspendendo a execução do art. 22, IV, da Lei nº 8.212/91. Segue abaixo ementado o RE nº 595838:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ARTIGO 22, INCISO IV, DA LEI Nº 8.212/91, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 9.876/99. SUJEIÇÃO PASSIVA. EMPRESAS TOMADORAS DE SERVIÇOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COOPERADOS POR MEIO DE COOPERATIVAS DE TRABALHO. BASE DE CÁLCULO. VALOR BRUTO DA NOTA FISCAL OU FATURA. TRIBUTAÇÃO DO FATURAMENTO. BIS IN IDEM. NOVA FONTE DE CUSTEIO. ARTIGO 195, § 4º, CF. 1/

. O fato gerador que origina a obrigação de recolher a contribuição previdenciária, na forma do art. 22, inciso IV da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei 9.876/99, não se origina nas remunerações pagas ou creditadas ao cooperado, mas na relação contratual estabelecida entre a pessoa jurídica da cooperativa e a do contratante de seus serviços. 2. A empresa tomadora dos serviços não opera como fonte somente para fins de retenção. A empresa ou entidade a ela equiparada é o próprio sujeito passivo da relação tributária, logo, típico “contribuinte” da contribuição. 3. Os pagamentos efetuados por terceiros às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus cooperados, não se confundem com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados. 4. O art. 22, IV da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.876/99, ao instituir contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, extrapolou a norma do art. 195, inciso I, a, da Constituição, descaracterizando a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados, tributando o faturamento da cooperativa, com evidente bis in idem. Representa, assim, nova fonte de custeio, a qual somente poderia ser instituída por lei complementar, com base no art. 195, § 4º - com a remissão feita ao art. 154, I, da Constituição. 5. Recurso extraordinário provido para declarar a

inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99

Por ter sido proferido com a repercussão geral reconhecida, a decisão acima deve ser observada por este CARF, nos termos do art. 61, §2º, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015):

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Portanto, ainda que mantido o lançamento da obrigação principal de incidência da contribuição patronal relativa aos pagamentos efetuados a cooperativas de trabalho, neste caso em específico, ante as razões supracitadas, entendo que deva ser afastada a cobrança da multa sobre tal acusação (Levantamento COO), devendo a unidade preparadora observar tal situação.

Desta forma, é imperioso afastar da base da multa CFL 78 as verbas para as quais já existam decisão definitiva do CARF sobre o cancelamento da obrigação principal, quais sejam:

- Processos relativos aos DEBCADs 37.198.650-8 (segurados - processo nº 10830.012359/2008-76) e 37.198.651-6 (patronal - processo nº 10830.012360/2008-09), com decisão totalmente favorável à contribuinte em 10/09/2014 (acórdãos nº 2401-003.682, nº 2401-003.681, respectivamente), devendo, portanto, ser afastada da base da presente multa as verbas discutidas naqueles processos (Levantamento NDG, cujos valores encontram-se representados às fls. 3225/3237); e

- Processos relativos aos DEBCADs nº 37.198.653-2 (segurados - processo nº 10830.012364/2008-89) e DEBCAD nº 37.198.654-0 (patronal - processo nº 10830.012365/2008-23), com decisão parcialmente favorável à contribuinte em 22/01/2013 (acórdão nº 2401-002.811) que cancelou as obrigações principais decorrentes dos Levantamentos PJ1 e PJ2 (cujos valores encontram-se representados às fls. 3238/3243).

Deve também observar a decisão do STF sobre a inconstitucionalidade das contribuições sobre pagamentos efetuados a cooperativas de trabalho e, consequentemente, afastar da base da multa as verbas objeto do Levantamento COO (representada pela planilha de fl. 3241).

Em suma, a unidade preparadora deve afastar parcialmente os valores da multa objeto do presente processo, em razão: (i) da inconstitucionalidade da contribuição sobre pagamentos efetuados a cooperativas de trabalho (Levantamento COO); e (ii) das decisões favoráveis ao contribuinte nos DEBCADs 37.198.650-8 (segurados - processo nº 10830.012359/2008-76), 37.198.651-6 (patronal - processo nº 10830.012360/2008-09), DEBCADs nº 37.198.653-2 (segurados - processo nº 10830.012364/2008-89) e DEBCAD nº 37.198.654-0 (patronal - processo nº 10830.012365/2008-23), que afastaram as obrigações principais sobre os Levantamentos NDG, PJ1 e PJ2.

Consequentemente, esclareço que, para o cálculo da multa CFL 78, devem ser somente computados os campos da GFIP apontados pela fiscalização como incorretos ou omissos relativos às verbas da obrigação principal mantidas pelo CARF e para as quais não haja reconhecimento da inconstitucionalidade, o que reduz o caso tão-somente ao Levantamento SR.

Ou seja, dentre todas as informações incorretas/omissas em GFIP apontadas pela fiscalização nas planilhas de fls. 120/175, fls. 176/810, fls. 811/1372, fls. 1373/1457, fls. 1458/2378 e fls. 2379/3224, devem ser mantidas no cálculo da multa CFL 78 somente aquelas envolvendo os campos da GFIP com informações incorretas ou omissas relativas aos segurados contratados como estagiários (Levantamento SR EMPREGADOS SR DENOM ESTAG).

Portanto, é fundamental retirar da base de cálculo da multa deste processo aqueles valores em que se decidiu pela procedência dos argumentos do contribuinte, para, só então, fazer a comparação da multa mais benéfica.

Retroatividade Benigna

Constata-se, de plano, que o fiscal se equivocou quanto a aplicação da norma sobre a multa. Ao invés de comparar a multa antiga da GFIP + a multa de mora (§§ 4º, 5º e 6º do art. 32 c/c art. 35, ambos da Lei nº 8.212/91 antes da MP 449/2008) com a multa nova de 75% do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 (tendo em vista que houve o lançamento de obrigação principal), foram comparadas tão-somente as multas envolvendo o descumprimento de obrigação acessória (a antiga multa do §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 com a nova multa do art. 32-A da Lei nº 8.212/1991) e mantida a multa de mora do art. 35 da Lei nº 8.212/91 (antes da MP 449/2008), conforme se infere da análise dos autos de infração de obrigação principal (anexados como arquivos não pagináveis ao processo nº 10830.012353/2008-07 – CFL 38).

Da análise dos DEBCADs envolvendo as obrigações principais, pode-se constatar que a fiscalização misturou as regras jurídicas relativas às penalidades, uma vez que aplicou a regra anterior à MP 449/2008 para a obrigação principal (multa de mora do art. 35 da Lei nº 8.212/91, que já havia sido revogada) em conjunto com regra nova trazida pela MP 449/2008 relativo ao descumprimento de obrigação acessória (art. 32-A da Lei nº 8.212/91).

Deste modo, aplicou a regra nova para o cálculo da multa pelo descumprimento de obrigações acessórias e a regra antiga para calcular as multas de mora (ou de ofício) incidentes sobre as obrigações principais.

Entendo que a autoridade fiscal não poderia misturar as regras anteriores com as posteriores à MP 449/2008, sendo que deveria aplicar apenas um regime jurídico quando da comparação da multa mais benéfica envolvendo lançamento de obrigações principais, qual seja:

- Somente a multa nova de 75% sobre a obrigação principal, conforme art. 35-A da Lei nº 8.212/91; ou
- A multa de mora do antigo art. 35 sobre a obrigação principal somada com a multa pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos

moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32, ambos da Lei nº 8.212/91 em sua redação anterior à MP 449/98.

O entendimento é de que a multa do art. 32-A somente deva ser aplicada quando não houver imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal. Ou seja, a comparação entre a multa do 32-A e a dos antigos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32, ambos da Lei nº 8.212/91 em sua redação anterior à MP 449/98 (como fez a autoridade fiscal) somente deve proceder no caso de a multa ser lançada de forma isolada, o que não foi o caso.

Todas essas questões foram pacificadas a partir da IN/RFB nº 1027/2010, que incluiu o art. 476-A ao texto da IN/RFB nº 971/2009, o qual dispõe o seguinte sobre a comparação das multas para efeitos de retroatividade benigna:

Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos:

I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores:

a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e

b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

§1º Caso as multas previstas nos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 2º Para definição do multiplicador a que se refere a alínea "a" do inciso I, e de apuração do limite previsto nas alíneas "b" e "c" do inciso I do caput, serão considerados, por competência, todos os segurados a serviço da empresa, ou seja, todos os empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais verificados em procedimento fiscal, declarados ou não em GFIP.

Esta é também a posição do CARF, conforme a recente Súmula nº 119:

“Súmula CARF nº 119

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.”

Talvez tal equívoco tenha decorrido do fato de o lançamento ser contemporâneo à entrada em vigo da MP 449/2008, o que é bastante plausível, haja vista que a multa do art. 32 (descumprimento de obrigação acessória) teria sido, teoricamente, substituída pela do art. 32-A, ao passo que a do art. 35 (multa de mora) teria sido substituída pela do art. 35-A. Ao comparar ambas, a autoridade fiscal resolveu pela aplicação da regra antiga em relação à multa sobre a obrigação principal e pela regra nova em relação à obrigação acessória.

Somente com a IN/RFB nº 1027, em 22/04/2010, é que restou pacificado como deve ser realizada tal comparação da multa mais benéfica ao contribuinte (conforme metodologia do art. 476-A, já acima exposta). Tal comparação pode ser feita após o lançamento de ofício, pela unidade preparadora, quando do cálculo do valor definitivo a ser cobrado do contribuinte.

Por outro lado, se a unidade preparadora seguir o que dispõe o art. 476-A da IN 941/2009, poderá reformar o lançamento em desfavor do contribuinte. Isto porque, como visto, a multa de mora aplicada no AI da obrigação principal somente poderia ser mantida se fosse em conjunto com a multa dos antigos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212/91, que era muito superior à multa do novo art. 32-A, base do presente lançamento.

Como cediço vigora no ordenamento jurídico o princípio da vedação ao *reformatio in pejus*, ou seja, o resultado do julgamento do recurso não pode agravar a situação daquele que recorreu. Assim entende o CARF:

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep
Data do fato gerador: 30/11/2005 [...]*

*REFORMATIO IN PEJUS. IMPOSSIBILIDADE.
É vedado aos órgãos julgadores reformar a decisão a quo em franco prejuízo ao Recorrente, e, sob pena de ferir de morte o princípio da proibição do reformatio in pejus.*

(Acórdão nº 3402-005.497; 2ª Seção / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária; julgado em 26/07/2018)

Portanto, no presente caso, ao realizar a comparação das multas para efeitos de retroatividade benigna, a unidade preparadora não poderá calcular a multa com base nos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 em conjunto com a do art. 35 da Lei nº 8.212/91, em sua redação anterior à MP 449/98, sob pena de reforma do lançamento em desfavor do contribuinte.

Ademais, conforme já acima exposto, já existem decisões definitivas, favoráveis à RECORRENTE, envolvendo as obrigações principais decorrentes dos

Levantamentos NDG, PJ1 e PJ2, assim como há declaração da inconstitucionalidade das contribuições sobre pagamentos efetuados a cooperativas de trabalho (Levantamento COO).

Ou seja, para efeitos da comparação da multa, a unidade preparadora deverá apenas computar as infrações decorrentes do Levantamento SR. Deverá, portanto, a unidade preparadora fazer a comparação abaixo, prevalecendo o menor valor entre os seguintes:

- A multa por descumprimento de obrigação acessória mantida no presente processo (com base no art. 32-A da Lei nº 8.212/91) somada com a multa de mora do art. 35 da Lei nº 8.212/91 (com redação anterior à MP 449/2008) incidente sobre a obrigação principal envolvendo somente o Levantamento SR nos DEBCADs nº 37.198.653-2 (segurados - processo nº 10830.012364/2008-89) e DEBCAD nº 37.198.654-0 (patronal - processo nº 10830.012365/2008-23);
- A multa de 75%, nos moldes do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, sobre a obrigação principal envolvendo somente o Levantamento SR nos DEBCADs nº 37.198.653-2 (segurados - processo nº 10830.012364/2008-89) e DEBCAD nº 37.198.654-0 (patronal - processo nº 10830.012365/2008-23).

Em outras palavras: ou se mantém a multa do presente processo em conjunto com a multa de mora do art. 35 da Lei nº 8.212/91 (com redação anterior à MP 449/2008) aplicada nos DEBCADs nº 37.198.653-2 (segurados - processo nº 10830.012364/2008-89) e DEBCAD nº 37.198.654-0 (patronal - processo nº 10830.012365/2008-23); ou substitui-se ambas as penalidades pela multa de ofício de 75% do art. 35-A da Lei nº 8.212/91.

Taxa Selic

A RECORRENTE insurge-se também contra a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício.

No entanto, a despeito dos argumentos do RECORRENTE, entendo que a multa fiscal de natureza punitiva integra a obrigação tributária principal e, conseqüentemente, o crédito tributário.

Neste sentido, os arts. 113, §1º, e 139 do CTN dispõem o seguinte:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

(...)

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.”

Ou seja, apesar de não ser tributo (art. 3º do CTN), a penalidade pecuniária possui natureza de obrigação tributária principal. E, da leitura dos dispositivos acima, verifica-

se que a penalidade pecuniária faz parte do crédito tributário estando, pois, sujeita às regras que estabelecem a cobrança de juros de mora sobre os créditos tributários. Neste sentido, transcrevo o art. 161 do CTN:

“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.”

Portanto, entendo que o crédito tributário referente à penalidade pecuniária não paga no respectivo vencimento está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic.

Neste sentido, de acordo com a Súmula nº 108 deste CARF, sobre a multa de ofício incidem juros moratórios calculados à taxa referencial do SELIC, sendo a conferir:

“Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.”

Portanto, não se pode requerer que a autoridade lançadora afaste a aplicação da lei, na medida em que não há permissão ou exceção que autorize o afastamento dos juros moratórios. A aplicação de tal índice de correção e juros moratórios é dever funcional do Fisco.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário conforme razões acima apresentadas para cancelar parcialmente os valores da multa em razão: (i) da inconstitucionalidade da contribuição sobre pagamentos efetuados a cooperativas de trabalho (Levantamento COO); e (ii) das decisões favoráveis ao contribuinte nos DEBCADs 37.198.650-8 (segurados - processo nº 10830.012359/2008-76), 37.198.651-6 (patronal - processo nº 10830.012360/2008-09), DEBCADs nº 37.198.653-2 (segurados - processo nº 10830.012364/2008-89) e DEBCAD nº 37.198.654-0 (patronal - processo nº 10830.012365/2008-23), que afastaram as obrigações principais sobre os Levantamentos NDG, PJ1 e PJ2.

Deve, ainda, ser observado a retroatividade benigna, na forma como exposto em tópico específico no voto, atentando a unidade preparadora para a impossibilidade de reforma da multa em desfavor da contribuinte (impossibilidade de *reformatio in pejus*).

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator