



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

Processo n° 10830.012353/2008-07
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2201-004.724 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de outubro de 2018
Matéria MULTA - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS (CLF 38)
Recorrente STEFANINI CONSULTORIA E ASSESSORIA EM INFORMATICA S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 18/12/2008

PREVIDENCIÁRIO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DOCUMENTOS. INTIMAÇÃO. APRESENTAÇÃO DEFICITÁRIA. AUTO DE INFRAÇÃO.

Constitui infração à legislação previdenciária deixar a empresa de exibir ou apresentar parcialmente documento relacionado com as contribuições previdenciárias, quando regularmente intimada para esse fim. A infração em comento persiste independentemente do desfecho do crédito tributário constituído em relação à obrigação principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim (Relator), e Douglas Kakazu Kushiya, que deram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator.

(assinado digitalmente)

Daniel Melo Mendes Bezerra – Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: 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

Cuida-se de recurso voluntário de fls. 135/154, interposto contra decisão da DRJ em Campinas/SP, de fls. 121/132, a qual julgou parcialmente procedente o lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória (deixar a empresa de exibir qualquer documento ou livro relacionado com as contribuições sociais e previdenciárias – CFL 38), conforme descrito no auto de infração DEBCAD 37.198.660-5, 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. 92 e 102 e no Decreto nº 3.048/1999 (RPS), art. 283, II, alínea “j” e art. 373, com a agravante do art. 292, II, do RPS (elevação da multa em três vezes o valor base), no valor histórico de R\$ 37.646,31 atualizado até a lavratura do auto de infração.

Dispõe o relatório da infração (fls. 15/22), que 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

De acordo com o Relatório da Infração, foram apresentados documentos com deficiência ou não foram apresentados documentos relativos às verbas fatos geradores das contribuições previdenciárias referentes:

(i) 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), realizados sobre o Levantamento NDG (parcelas em FOLHA NÃO DECLARADAS EM GFIP):

- Documentação Comprobatória dos pagamentos lançados nas rubricas da Folha de Pagamento: 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 Embarque; 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.

(ii) aos 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); e

(iii) bem como em relação às verbas lançadas no DEBCAD nº 37.198.656-7 (processo nº 10830.012368/2008-67) envolvendo a retenção pela tomadora de serviços mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada.

Quanto ao valor da multa, dispõe o relatório da infração (fls. 24) que ficou caracterizada a ocorrência de circunstância agravante do dolo, que ensejou a aplicação da multa em 3 vezes o valor mínimo, nos seguintes termos:

3. Aplicação da Multa - A autuada é primária e, pelos fatos descritos no Relatório Fiscal da Infração, ocorreu a circunstância agravante do dolo. Segue abaixo o cálculo da multa aplicada:

- **Valor Mínimo = R\$ 12.548,77 x 3 (agravante de dolo) = R\$. 37.646,31**

Da Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 58/98 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. 01), o sujeito passivo impugnou-o em 21/01/2009, por meio do expediente juntado às fls. 56 a 114, no qual alega, em síntese, que:

i) o presente Auto de Infração se relaciona com os Autos de Infração - AI & 37.198.650-8, nº 37.198.651-6, nº 37.198.652-4, nº 37.198.653-2, nº 37.198.654-0 e nº 40 37.198.655-9, os quais foram lavrados por presunção da ocorrência de fatos geradores, uma vez que foi desconsiderada a documentação apresentada;

ii) ainda que se admitisse a possibilidade de aplicação da presunção, a base de cálculo das contribuições apuradas pelo método de aferição indireta é incompatível, inadequada e contraditória à capitulação pretendida;

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

iv) o relatório fiscal faz referência à suposta "sujeição passiva solidária", mas que não houve a intimação dos supostos responsáveis;

v) 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;

vi) da leitura do relatório fiscal dos outros Autos extrai-se que o mesmo contempla uma profusão desordenada e relativa de informações que não guardam qualquer relação com o presente;

vii) parte das razões que teriam levado à lavratura do presente foram também referenciadas nos Autos de Infração acima identificados (nº 37.198.653-2, nº37.198.654-0 e nº 37.198.655-9), motivo pela qual apresenta aqui os mesmos argumentos apresentados na defesa daqueles lançamentos, como segue:

- não há nos autos, neste nem naquele, referência ou anexação dos documentos que teriam informação diversa da realidade ou que omitam informação verdadeira, até porque esclareceu à autoridade fiscal que a apresentação de documentos originais ou cópias autenticadas se afigurava absolutamente impossível, dado o volume de documentos pleiteados;

- mas que os documentos originais foram colocados à disposição da fiscalização que, neste ponto, quedou-se inerte, conforme atestam os Doc. 7 (Anexo I);

- não há nenhuma solicitação para apresentação de documentos relativos a casos que teria ocorrido retenção sem o devido recolhimento;

- o Fiscal jamais solicitou quaisquer esclarecimentos acerca das contratações de pessoas jurídicas;

- mesmo que se imagine que o Fiscal estivesse a tratar de apropriação indébita por parte de seus clientes, como fornecer cópia de todas as notas fiscais, que atingiram, no período fiscalizado, 60.000 documentos ou mais;

- o Fiscal afirma que recebeu em 13/05 o arquivo digital contendo quadro resumo dos serviços tomados e prestados, mas que a impugnante questiona qual a relação da eventual apropriação indébita cometida pelos seus clientes com o presente Auto;

- não entregou notas fiscais de cooperativas de trabalho médico porque não tomou serviços prestados por essas cooperativas;

-
- não há qualquernexo de causalidade entre os documentos relativos aos pagamentos efetuados conforme folha de pagamento (ajuda alimentação, ajuda aluguel, ajuda de custo, diária etc) as imputações efetuadas neste lançamento;
 - no que se refere aos pagamentos efetuados a pessoas jurídicas, a fiscalização considerou como pagamentos a empregados, sem qualquer elemento de prova;
 - que o relatório de controle parcial de pagamentos de pessoas físicas e jurídicas, anexado pela autoridade fiscal, não estabelece qualquer contextualização das informações neles constantes em relação ao tempo, o que demonstra não ser documento válido para os fins pretendidos pela fiscalização;
 - é impossível verificar quais cruzamentos de informações foram efetuadas pela autoridade fiscal; visto que as planilhas LANC SR PJ e SR PJ 2 são meras transcrições de seus lançamentos contábeis;
 - há outra inverdade no que se refere à fiscalização do Ministério do Trabalho, uma vez que a mesma concluiu pela regularidade na contratação dos prestadores (Doc. 10);
 - falece competência às autoridades fazendárias instituir relações trabalhistas, conforme entendimento dos "Tribunais Superiores da Justiça";
 - que os "híbridos" identificados representam 1,4% de sua folha de pagamento, e que essa situação não pode sustentar a presunção de que todos os profissionais ligados às pessoas jurídicas eram empregados;
 - a afirmação de que houve a contabilização em títulos impróprios somente virá ao final deste processo se confirmada a autuação;
 - no que se refere à conta de Água e Esgoto, a autoridade fiscal comete erro crasso, uma vez que no ano de 2007 o seu plano de contas da contabilidade foi alterado, como se verifica dos Docs. 11 e 12;
 - a fiscalização não afirma qual a razão que teria levado à conclusão de que os documentos que atestam a existência das relações jurídicas, que está a desconsiderar, seriam de pouca valia;
 - não sabe o parâmetro utilizado pela fiscalização para a presunção de que a impugnante teria contratado um número "FORA DO NORMAL";
 - onde está registrado na legislação que um "GRANDE" número de pessoas jurídicas contratadas caracteriza relação de emprego;
 - no que se refere às empresas que possuem na denominação a expressão "EASY", a impugnante comprova que parte dessas

empresas já existia quando do início das relações comerciais com a mesma, assim como que essas empresas prestam serviços a outros clientes e possuem, cada uma delas, vários sócios técnicos (Doc. 14 e 15);

- quanto aos contratos, pergunta: quais possuem vícios insanáveis? Quais são as provas irrefutáveis dos fatos? Que fatos?

- as informações apresentadas pela autoridade fiscal são totalmente descabidas e despropositadas.

viii) os motivos que levaram à lavratura do presente Auto de Infração foram referenciados, também, nos Autos de Infração acima identificados (n.º 37.198.650-8, no • 37.198.651-6 e no 37.198.6524), de modo que foram abordados nas respectivas defesas, como segue:

- verifica-se que a lista das rubricas indicadas demonstra claramente que as mesmas não possuem natureza salarial, na medida em que se prestam a ressarcir ou custear gastos incorridos pelos empregados para que pudessem prestar os serviços para os quais foram contratados, como se infere da insignificância dos valores pagos em cada rubrica;

- que foram apresentados os documentos pertinentes às rubricas pagas, mas que a fiscalização deixou de analisá-los;

- não há razão para a informação fiscal de que os nomes atribuídos às rubricas não corresponderiam à realidade das despesas realizadas;

ix) as nulidades decorrentes de erros diversos da fiscalização evidenciam a ilegalidade dos lançamentos de obrigação principal e impedem, também, a manutenção do presente;

x) a cobrança de multa, in casu, implica evidente dupla tributação, o que é vedado;

xi) não há comprovação, por parte da fiscalização, de que a impugnante agiu com dolo;

xii) por existir uma série de documentos que podem ainda comprovar a verdade dos fatos, requer que os autos sejam baixados em diligência; e

xiii) sejam afastados os juros de mora calculados com base na taxa SELIC, por inconstitucional e ilegal.

Ressalte-se que as alegações apresentadas nos itens vii e viii fazem referências a documentos (Doc. 01 a 15), que não foram anexados a este Auto de Infração.

Da Decisão da DRJ em Campinas/SP

Quando do julgamento do caso, a DRJ em Campinas/SP, às fls. 121/132, julgou procedente em parte a impugnação apresentada, afastando a alegação de dolo e a consequente majoração da multa, através de acórdão com a seguinte ementa:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 18/12/2008

*PREVIDENCIÁRIO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.
DOCUMENTOS. INTIMAÇÃO. APRESENTAÇÃO
DEFICITÁRIA. AUTO DE INFRAÇÃO. AGRAVANTE. DOLO.
INOCORRÊNCIA.*

Constitui infração à legislação previdenciária deixar a empresa de exibir ou apresentar parcialmente documento relacionado com as contribuições previdenciárias, quando regularmente intimada para esse fim. Tal situação não pode ser, ao mesmo tempo, o motivo da infração e circunstância para o agravamento da multa por dolo.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

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 correta a multa aplicada ante o descumprimento da conduta determinada no art. 33, §2º, da Lei nº 8.212/1991, que determina a obrigatoriedade de a empresa apresentar todos os documentos e livros relacionados com os fatos geradores das obrigações previdenciárias, pois a RECORRENTE não provou que apresentou os documentos quando solicitados.

Além disso, 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.

Quanto ao dolo, entendeu que a conduta da contribuinte não pode ao mesmo tempo ser fato gerador da multa e circunstância qualificadora da mesma. Desta forma, o ato de não entregar a documentação quando solicitado apenas enseja a aplicação da multa, e não a ocorrência de circunstância agravante, razão pela qual foi desconsiderada a qualificação em três vezes da multa.

Em relação à 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.

Quanto ao pedido de juntada de novos documentos e realização de perícia, entendeu que as provas documentais deveriam ter sido apresentadas na impugnação, conforme determina o art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, apenas admitindo-se excepcionalmente a apresentação posterior de provas documentais, o que não é o caso do presente lançamento. No tocante ao pedido de perícia, entendeu que o pedido de perícia deve ser específico, expondo os motivos que justifique sua realização, bem como acompanhado da formulação dos quesitos referentes. No presente caso entendeu a DRJ que a contribuinte não apresentou qualquer motivo apto para justificar o pedido de perícia.

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.

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimado da decisão da DRJ em 19/11/2010, conforme AR de fls.134, apresentou Recurso voluntário de fls. 135/154 em 21/12/2010.

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 Vencido

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

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

Preliminar: da Admissibilidade do Recurso Administrativo Independentemente de Depósito Prévio ou Arrolamento de Bens

Razão assiste ao RECORRENTE ao afirmar que o Recurso Voluntário deve ser aceito independentemente de qualquer depósito prévio ou arrolamento de bens.

A matéria já é pacífica, sendo objeto da súmula vinculante 21 do STF, que assim dispõe, “*É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo*”.

Portanto, plenamente admissível o presente recurso voluntário.

Da juntada de novos documentos e perícia

Analisando 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, considerando que o pedido de juntada de documentos era para apresentar as apurações realizadas anexados aos autos dos processos vinculados aos AI's nº 37.198.653-2, 37.198.654-0 e 37.198.655-9, entendo como prejudicado o pedido de juntada dos documentos.

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, por exemplo, 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. A multa foi lançada por a empresa deixar de apresentar livros e documentos relacionados com os fatos geradores das obrigações previdenciárias. 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 inexistir o dever de recolher as contribuições previdenciárias sobre as verbas de caráter indenizatório, considerando que apenas existe o dever legal de apresentar os documentos relativos às contribuições previdenciárias, inexistirá o dever de apresentar documentação referente à mencionada verba indenizatória.

No presente caso, contudo, o afastamento da multa só pode ocorrer se todas as obrigações principais forem declaradas indevidas. A obrigação legal estipulada pelo Art. 33, §2º, da Lei nº 8.212/1991, que impõe o dever da empresa de apresentar os documentos referentes aos fatores geradores das contribuições sociais e previdenciárias, é única; ou seja, independe do número de documentos não apresentados (a multa é a mesma se não forem apresentados 1 ou 1000 documentos). Isso é facilmente comprovado pela gradação da multa, percebe-se que seu valor apenas foi majorado em razão do suposto dolo da RECORRENTE, pouco importando o número de documentos não apresentados.

Assim dispõe a Lei nº 8.212/1991

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

§ 2º A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventuário 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.

Por sua vez, assim determina o Decreto nº 3.048/1999:

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) [...]

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;;

Assim, como a multa da CFL 38 é única, a simples manutenção da acusação de uma das infrações que ensejaram a multa, implicará na manutenção da mesma.

Conforme já exposto, em análise ao relatório da infração (fls. 15/22) infere-se que a multa CFL 38 envolve problemas na apresentação de documentos referentes

- (i) 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);
- (ii) aos valores 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). 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 pejetização (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); e
- (iii) aos valores lançados no DEBCAD nº 37.198.656-7 (processo nº 10830.012368/2008-67) envolvendo a retenção pela tomadora de serviços mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada.

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), e DEBCAD nº 37.198.656-7 (Retenção pela tomadora de serviços mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada - processo nº 10830.012368/2008-67)

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, nº 2301-005.270 respectivamente).

A multa CFL 38 decorreu também da ausência de documentos relativos as verbas discutidas nos 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).

Tais Autos de Infração dizem respeito às contribuições incidentes sobre outros levantamentos, quais sejam: **(i)** sobre a acusação da chamada pejetização – 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 três DEBCADs acima 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).

Ocorre que, analisando o relatório de infração deste processo nº 10830.012353/2008-07 (CFL 38), na parte relativa a essas duas obrigações principais mantidas (fl. 17), observa-se que o fiscal acusou a contribuinte de não ter apresentado documentação referente aos serviços prestados por cooperativas. No que se refere aos estagiários, nesta mesma página do Relatório de Infração, a autoridade fiscalizadora atestou que o contribuinte apresentou a documentação e, por ele ter constatado que os estagiários eram na verdade empregados, efetuou autuação específica para tal penalidade.

Portanto, o lançamento da multa não tem qualquer relação com o Levantamento SR EMPREGADOS SR DENOM ESTAG, cujas obrigações principais foram mantidas quando do julgamento do processo nº 10830.012365/2008-23.

Assim, permanece a questão da aplicação da presente multa tão-somente quanto a não apresentação dos documentos relacionados às contribuições sobre pagamentos efetuados a cooperativas de trabalho (Levantamento COO). Sobre o tema, destaca-se o reconhecimento da inconstitucionalidade de tal cobrança proferida pelo STF, nos autos do RE nº 595838 (repercussão geral – Tema 166), inclusive com resolução do Senado nº 10, de 30/03/2016, 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, 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.

Note-se que quando do julgamento do processo nº 10830.012365/2008-23 pelo CARF em 22/01/2013, o STF não havia proferido a sua decisão sobre o tema (acórdão transitou em julgado no dia 11/03/2015) e, conseqüentemente, não havia a Resolução do Senado nº 10, de 30/03/2016.

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 não existia o dever legal de exhibir os documentos e livros relacionados a estas verbas, pois elas não são fatos geradores de obrigação previdenciária, conforme decidido pelo STF. Desta forma, sua não apresentação não pode implicar no descumprimento da obrigação acessória e, conseqüentemente, na aplicação da multa CFL 38.

Desta forma, afóra o Levantamento COO, perceba que todas as obrigações principais que ensejavam o dever de apresentar o documento foram consideradas indevidas. Também não deve ser contemplado neste rol as verbas relativas ao Levantamento SR EMPREGADOS SR DENOM ESTAG, já que o próprio relatório fiscal reconhece que o contribuinte apresentou a documentação.

Portanto, o contribuinte cumpriu com todas as obrigações acessórias que lhe eram exigidas por lei, razão pela qual a multa da CFL 38 é indevida, devendo ser reconhecida a improcedência do lançamento.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário para afastar a multa CFL 38.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Voto Vencedor

Peço vênia para divergir do ilustre Relator em relação ao seu entendimento no sentido de que, afóra o levantamento COO, todas as obrigações que ensejavam o dever de apresentar o documento foram consideradas indevidas, e, que, portanto, o contribuinte cumpriu com todas as obrigações acessórias que lhe eram exigidas por lei, razão pela qual a multa da CFL 38 é indevida.

Estamos a tratar de um dever instrumental do contribuinte em exhibir livros ou documentos relacionados às contribuições sociais previdenciárias, as chamadas obrigações tributárias acessórias (art. 113, § 2º, do CTN). Referidas infrações, as quais consistem em um ilícito tributário, estão previstas na legislação tributária e acarretam a imposição de multa pecuniária.

Destarte, há no ordenamento jurídico um clara distinção entre o dever de pagar o tributo e a multa decorrente de uma sanção, pela ausência do dever instrumental de praticar uma conduta no interesse da fiscalização e arrecadação dos tributos.

Na doutrina, muito se discute acerca da impropriedade dos termos obrigação principal e obrigação acessória. É certo que, no sentido *lato sensu*, as obrigações acessórias só existem pelo dever de pagar o tributo. Daí derivam os termos obrigação principal e obrigação acessória. Não precisaria existir obrigações acessórias, se não fossem as obrigações principais. A relação de acessoriedade é, pois, nesse sentido.

No caso em tela, é fato incontroverso que o sujeito passivo deixou de exhibir livros ou documentos relacionados às contribuições previdenciárias. O ilícito tributário se materializou no momento em que expirou o prazo dado pela Fiscalização para a apresentação dos documentos/livros solicitados. Poderia, inclusive, não ter havido lançamento de crédito tributário na correspondente ação fiscal. Ainda assim, o prejuízo à Fiscalização tributária teria se concretizado, em função do ilícito tributário praticado pelo contribuinte.

Em regra, portanto, não existe um liame entre uma obrigação principal e acessória. Nesse compasso, entendo que a obrigação acessória em comento persiste independentemente do desfecho do processo administrativo fiscal relacionado à obrigação principal.

Diante do Exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Daniel Melo Mendes Bezerra - Redator designado