



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

Processo n° 10830.012354/2008-43
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2201-004.725 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de outubro de 2018
Matéria MULTA - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS (CLF 34)
Recorrente STEFANINI CONSULTORIA E ASSESSORIA EM INFORMATICA S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 18/12/2008

FATO GERADOR DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÃO. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL EM TÍTULO PRÓPRIO. NÃO CUMPRIMENTO. INFRAÇÃO.

Constitui infração à legislação previdenciária deixar a empresa de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, todos os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos.

INFRAÇÃO. MULTA. DOLO. CIRCUNSTÂNCIA AGRAVANTE. NÃO CABIMENTO

A ação dolosa, devidamente caracterizada, constitui circunstância agravante. Quando não restar efetivamente comprovada a atitude dolosa em praticar a conduta, deve-se afastar tal qualificadora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a agravante de dolo e reduzir a multa aplicada ao seu valor mínimo, R\$ 12.548,77.

(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. 110/131, interposto contra decisão da DRJ em Campinas/SP, de fls. 94/107, a qual julgou procedente o lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória (deixar a empresa de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos – CFL 34), conforme descrito no auto de infração DEBCAD 37.198.659-1, 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, art. 283, II, “a”, 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, durante o procedimento fiscal verificou-se que a empresa deixou de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, os fatos geradores de todas as 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):

12.A autuada também deixou de contabilizar em títulos próprios de sua contabilidade as parcelas salariais constantes em Folha de Pagamento, igualmente lançadas em rubricas impróprias da Folha de Pagamento, sem as devidas justificativas de fato, origem e de não tributação dos valores creditados aos empregados, nas rubricas 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) bem como os fatos geradores referentes 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).

Quanto ao valor da multa, dispõe o relatório da infração (fls. 22) 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:

4. Aplicação da Multa - A autuada é primária e, pelos fatos descritos, é inegável que 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**

Ante ao exposto, aplico à infratora a multa de **R\$. 37.646,31 (trinta e sete mil, seiscentos e quarenta e seis reais e trinta e um centavos)**, nos termos da legislação supra mencionada, com valores atualizados pela PORTARIA INTERMINISTERIAL MPS/MF Nº. 77, de 11/03/2008, publicada no DOU em 12/03/2008.

Da Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 39/71 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. 38 a 88, 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, nº 37.198.654-0 e nº 37.198.655-9), motivo pela qual apresenta aqui os mesmos argumentos apresentados na defesa daqueles lançamentos, como segue:

- a fiscalização sequer buscou demonstrar os motivos que a levaram a desconsiderar os pagamentos a pessoas jurídicas;

- 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;

- 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;

- quanto aos empregados "não inscritos", é de se destacar que o relatório anexado pela fiscalização não estabelece nem define qualquer contextualização das informações nele constante em relação ao tempo;

- a fiscalização do Ministério do Trabalho concluiu que a impugnante não conduziu qualquer espécie de prática que afronta a legislação pertinente;

- relativamente aos estagiários, os documentos anexados comprovam essa situação;

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.

Nestes termos, vêm os autos conclusos para julgamento.

É o relatório.

Da Decisão da DRJ em Campinas/SP

Quando do julgamento do caso, a DRJ em Campinas/SP, às fls. 94/107, julgou improcedente a impugnação apresentada, mantendo integralmente o lançamento através de acórdão com a seguinte ementa:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 18/12/2008

FATO GERADOR DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÃO. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL EM TÍTULO PRÓPRIO. NÃO CUMPRIMENTO. INFRAÇÃO.

Constitui infração à legislação previdenciária deixar a empresa de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, todos os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos.

INFRAÇÃO. MULTA. DOLO. CIRCUNSTÂNCIA AGRAVANTE.

A ação dolosa, devidamente caracterizada, constitui circunstância agravante da penalidade imposta à infração da legislação previdenciária.

IMPUGNAÇÃO. DOCUMENTOS. APRESENTAÇÃO.

• A prova documental há de ser apresentada na impugnação, sob pena de preclusão.

PERÍCIA. REQUISITOS NÃO FORMULADOS.

A autoridade julgadora de primeira instância deve considerar não formulado o pedido de perícia que deixe de atender aos requisitos exigidos.

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, II, da Lei nº 8.212/1991, que determina a obrigatoriedade de a empresa escriturar, em títulos próprios, os fatos geradores das obrigações previdenciárias, o que não aconteceu no caso pois não foi realizada escrituração contábil em contas específicas e exclusivas para registros dos fatos elencados no dispositivo legal.

Desta forma, 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 do contribuinte foi realizada com o propósito de dificultar ao fisco a ocorrência dos fatos geradores das obrigações tributárias, razão pela qual foi correta a aplicação da multa mínima majorada em três vezes conforme estabelece o art. 292, inciso II do Decreto nº 3.048/1999.

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.109, apresentou Recurso voluntário de fls. 110/131 em 21/12/2010. Em suas razões de recurso, 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 Admissibilidade do Recurso Administrativo Independentemente de Depósito Prévio ou Arrolamento de Bens

Razão assiste à contribuinte 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 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.

De fato, a multa foi lançada por a empresa deixar de lançar em sua contabilidade, em contas próprias e específicas, os fatos geradores das obrigações previdenciárias, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos. 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 escriturar-las individualmente em conta própria, pois o art. 32, II, da Lei nº 8.212/91 não alcança tal verba por ela não ser fato gerador das contribuições previdenciárias.

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. 32, II, da Lei nº 8.212/1991, que impõe o dever de a empresa lançar mensalmente em títulos próprios da sua contabilidade os fatos geradores das contribuições sociais e previdenciárias é una. Isso é facilmente comprovado pela gradação da multa, percebe-se que seu valor apenas foi majorado em razão do dolo da RECORRENTE, pouco importando o número de lançamentos indevidos.

Assim dispõe a Lei nº 8.212/1991

Art. 32. A empresa é também obrigada a:[...]

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

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:

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

Assim, como a multa da CFL 34 é única (pode cometer 1 ou 1000 lançamentos errados na contabilidade que a multa é a mesma), 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 34 envolve problemas na escrituração contábil dos valores 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); bem como
- (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 às 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).

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), **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).

Além dos processos supramencionados, a multa CFL 34 decorreu também dos erros na escrituração contábil das 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 as 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).

Essa informação é condição suficiente para que não ocorra o cancelamento deste processo nº 10830.012354/2008-4354 (CFL 34), como defende o RECORRENTE, pois o CARF manteve parcialmente as obrigações principais sobre as quais foram calculadas a multa CFL 34 (ou seja, manteve parcialmente o DEBCAD nº 37.198.653-2 e o DEBCAD nº

37.198.654-0), especificamente em relação aos Levantamentos SR (estagiários) e COO (cooperativas).

Quanto a questão da aplicação da presente multa sobre os erros de escrituração referente às contribuições sobre pagamentos efetuados a cooperativas de trabalho (Levantamento COO), 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, 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 a escrituração contábil relativa a estas verbas deve ser desconsiderada para efeitos de aplicação da multa CFL 34.

Ocorre que, apesar de grande parte das obrigações principais terem sido afastadas pelo CARF, manteve-se o lançamento das obrigações principais sobre os segurados contratados como estagiários (Levantamento SR EMPREGADOS SR DENOM ESTAG). Desta forma, conforme já abordado, considerando que a multa da CFL 34 é única, deve ser mantido o presente lançamento.

Do Dolo

Ficou consignado no relatório da infração (fls. 22) que foi comprovada a ocorrência de circunstância agravante do dolo, que ensejou a aplicação da multa em 3 vezes o valor mínimo.

Pois bem. Quanto ao argumento de ausência de caracterização do dolo, entendo que merece razão os argumentos tecidos pela RECORRENTE.

Como se sabe, a qualificação da multa ante a ocorrência de agravante depende da efetiva comprovação nos autos da prática de conduta dolosa de fraude, conluio ou simulação por parte da RECORRENTE. Ocorre que a fiscalização apenas elenca genericamente que ocorreu a circunstância agravante do dolo, sem efetivamente comprovar qual(is) foram as condutas praticadas pelo contribuinte que ensejaram tal qualificação.

Sobre o tema, o Relatório Fiscal (fls. 22) expõe apenas o seguinte:

4. Aplicação da Multa - A autuada é primária e, pelos fatos descritos, é inegável que 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**

Ante ao exposto, aplico à infratora a multa de **R\$. 37.646,31 (trinta e sete mil, seiscentos e quarenta e seis reais e trinta e um centavos)**, nos termos da legislação supra mencionada, com valores atualizados pela PORTARIA INTERMINISTERIAL MPS/MF Nº. 77, de 11/03/2008, publicada no DOU em 12/03/2008.

Neste aspecto, acredito que o fato punível com multa e o fato apontado pela fiscalização se confundem, sendo inconcebível a punição de um mesmo fato duas vezes (a multa e a sua qualificação). Ou seja, acredito que um mesmo fato não possa, ao mesmo tempo, ser gerador da multa e, também, circunstância agravante de tal penalidade. Caso não fosse esse o entendimento da autoridade lançadora, deveria ao menos descrever pormenorizadamente a

atitude que entendeu ser prática dolosa da contribuinte, a fim de ensejar o agravamento da multa.

Além disso, a grande maioria das obrigações principais relacionadas a multa CFL 34 foram afastadas, restando apenas, o lançamento sobre os segurados contratados como estagiários (Levantamento SR EMPREGADOS SR DENOM ESTAG). Desta forma, a qualificação da multa depende da comprovação do dolo do autor de escriturar as verbas referentes à contratação de empregados como estagiários com o fim de dificultar o conhecimento do Fisco da ocorrência do fato gerador.

A autoridade fiscalizadora não conseguiu comprovar, com a exatidão e certeza necessárias, o dolo da contribuinte em praticar tal conduta especialmente em relação a tais verbas, razão pela qual afasto a incidência da majoração em três vezes imposta pelo agravante dolo.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário conforme razões acima apresentadas para afastar a agravante de dolo e aplicar a multa no valor mínimo, ou seja, R\$ 12.548,77.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator