



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10865.003739/2007-31  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2401-010.841 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 02 de fevereiro de 2023  
**Recorrente** CONSTRUTORA SIMOSO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/03/1994 a 31/05/2004

**MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.**

É vedado ao contribuinte inovar na postulação recursal para incluir alegações que não foram suscitadas na Impugnação, tendo em vista a ocorrência de preclusão processual.

**PREVIDENCIÁRIO. AUDITORIA FISCAL. COMPETÊNCIA PARA JULGAMENTO.**

À época do julgamento de primeira instância, a competência originária para julgar os processos administrativos de impugnação apresentados contra a constituição de crédito previdenciário era do Auditor Fiscal da Previdência Social, nos termos do art. 8º da Lei 10.593/2002.

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RITO PROCEDIMENTAL. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO DE INTIMAÇÃO PRÉVIA AO LANÇAMENTO.**

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário (Súmula CARF nº 46).

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. FALTA DE INSCRIÇÃO DE SEGURADOS. RESULTADO DO JULGAMENTO DO PROCESSO RELATIVO À OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL.**

A fim de evitar decisões conflitantes e de propiciar a celeridade dos julgamentos, o Regimento Interno deste Conselho (RICARF) preleciona que os processos podem ser vinculados por conexão, decorrência ou reflexo, devendo ser replicado ao presente julgamento, relativo ao descumprimento de obrigação acessória, o resultado do julgamento do processo atinente ao descumprimento da obrigação tributária principal.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA PREVIDENCIÁRIA. DEIXAR DE INSCREVER SEGURADO EMPREGADO. CFL 56.**

Constitui infração à legislação previdenciária deixar de inscrever segurado empregado na Previdência Social.

**DECADÊNCIA. SÚMULA CARF 148. APLICAÇÃO**

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

**INFRAÇÃO CONTINUADA. APURAÇÃO DE PERÍODO DECADENTE E NÃO DECADENTE.**

Para as autuações em que a penalidade é fixada em função do número de ocorrências, verificado que a infração se iniciou em período decadente e se estendeu a período não decadente, se justifica a aplicação da multa em razão do período em que a decadência não foi reconhecida.

**AUTODEINFRAÇÃO.BISINIDEM.INOCORRÊNCIA.**

A lavratura de Auto de Infração decorrente do descumprimento de obrigação tributária acessória não impede a lavratura de outros, em uma mesma ação fiscal, quando se constata que estão fundados em infrações de naturezas distintas, não configurando *bis in idem*.

**ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIÇÃO. INCOMPETÊNCIA.**

É vedado aos membros das turmas de julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. Súmula CARF nº 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a decadência do período anterior a 01/01/1999, excluindo-se do cálculo da multa lançada os valores referentes aos segurados empregados não inscritos que não prestaram serviços à empresa após essa data, observando-se, para tanto, a tabela constante na Informação Fiscal de fls. 410 e seguintes.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Wilsom de Moraes Filho, Matheus Soares Leite, Wilderson Botto (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier (Presidente). Ausente o conselheiro Renato Adolfo Tonelli Junior.

## **Relatório**

Trata-se, na origem, de auto de infração por descumprimento de obrigação acessória – deixar a empresa de inscrever o segurado empregado conforme previsto na Lei n. 8.213/1991, art. 17, combinado com o art. 18, I e parágrafo 1º. do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99 (Fundamento Legal 56).

De acordo com o relatório fiscal:

A comprovação dos pagamentos efetuados aos segurados que lhe prestaram serviços, foi constatada através do arquivo digital Defin. 27/11/03 Mov. Bancário, do qual foi extraído a escrituração do “Caixa 2”, de 01/2000 a 04/2004, tendo sido impresso e anexado cópia na NFLD n.º 35.646.428-8, constando de 103 folhas, constituindo inclusive uma contra prova da Receita Federal.

Foram constatados ainda pela fiscalização pagamentos efetuados a segurados que lhe prestaram serviços no período de 10/2002 a 05/2004, documentados através de uma relação de pagamentos manuscrita, em folha de "agenda", contendo nome do beneficiário, valor da remuneração e a indicação de "pg". Após confrontar os nomes descritos com os nomes dos funcionários da empresa, ficou evidenciado tratar-se de pagamentos efetuados a empregados “por fora”, cujos valores encontram-se escriturados no “Caixa 2” citado anteriormente.

A constatação da não inscrição dos segurados empregados junto à Previdência Social, foi feita através da confrontação dos nomes dos segurados que constavam nos recibos de pagamentos com o arquivo digital do sistema de folha de pagamento denominado ASN - Personel - Administração de Pessoal que relacionava o cadastro de todos os funcionários registrados na empresa e também junto ao sistema informatizado do INSS - CNIS - Cadastro Nacional de Informações Sociais, ficando evidenciado que aqueles segurados de fato prestaram serviços sem a devida inscrição

Cientificado do Auto de Infração em 13/07/2004, o sujeito passivo apresentou impugnação, alegando, em síntese, o que segue:

1. A acusação se vincula a pagamentos de adicionais “por fora” a funcionários inscritos;
2. A exigência se vincula a pagamentos de autônomos, cuja inscrição é encargo do segurado;
3. Foi exigida contribuição em cima de folha de pagamento manuscrita, que é simples indício;
4. Não é possível equiparação efetivada entre os saques de conta bancária e pagamentos de pro labore;
5. Os pagamentos efetuados a pessoas físicas foram agrupados na rubrica de empregado avulso, o que exige intermediação de órgãos de classe;
6. Há pagamentos em que o real beneficiário é pessoa jurídica;
7. A decadência atingiu as competências 01/1994 a 06/1999;
8. A qualificação dos fatos vinculados ao denominado “Caixa2” deve ser uniforme e não pode ter a qualificação de omissão de receita e de retirada de pro labore;
9. A omissão de receita implica distribuição de lucros aos sócios;
10. As retiradas não são mensais nem fixas, não correspondendo à prestação de serviços;
11. Pagamentos identificados como despesas diversas não têm natureza de remuneração;
12. Saque bancário não é fato gerador de contribuição;

13. Houve cobrança em duplicidade, pois a contribuição foi calculada sobre o salário bruto antes da dedução do adiantamento
14. Não há funcionários não inscritos

Em seguida, sobreveio a **Decisão-Notificação** n.º 21.035.0/0266/2004 (e-fls. 300 e ss), que considerou a **autuação procedente**, com a **manutenção** do crédito tributário exigido. É ver a ementa do julgado:

LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.  
DESCUMPRIMENTO. REGISTRO DE SEGURADOS.

Constitui infração à legislação previdenciária a não inscrição, pela empresa, de segurado empregado a seu serviço.

AUTUAÇÃO PROCEDENTE

Cientificado da decisão em 14/01/2005 (sexta-feira), por via postal, o sujeito passivo apresentou, em 14/02/2005, Recurso Voluntário, no qual alegou, em síntese, o que segue:

1. A autoridade julgadora era incompetente;
2. Não foi intimada a se manifestar sobre o crédito oriundo dos documentos apresentados;
3. Não foi intimada a cumprir a obrigação;
4. Houve duplicidade na autuação para a mesma infração;
5. A decadência atingiu as competências até 08/1999;
6. A multa é confiscatória.

Em seguida, foram apresentadas contrarrazões ao recurso pela Delegacia da Receita Federal do Brasil – Previdenciária em Campinas/SP.

Considerando que a **Notificação 35.646.428-8**, relativa à caracterização de vínculo empregatício com prestadores de serviços, foi anulada por vício formal, o julgamento foi convertido em diligência pela CPRS, tendo em vista a possibilidade de emissão de notificação substitutiva.

Em sessão realizada no dia 13 de agosto de 2021, os membros do colegiado, por meio da Resolução n.º **2401-000.891** (e-fls. 401 e ss), decidiram converter o julgamento em diligência, nos seguintes termos:

[...] O recurso é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, de modo que deve ser conhecido. No entanto, verifica-se uma questão que pode alterar o resultado do julgamento.

O relatório fiscal apresenta duas tabelas (e-fl. 4 a 7) discriminando os empregados que prestaram serviços à empresa sem inscrição: a tabela “a” relaciona os empregados que prestaram serviços até o mês 03/1997; a tabela “b” relaciona os empregados que prestaram serviços após o mês 03/1997. A fiscalização justifica a separação informando que até a vigência do Decreto 612, de 05 de março de 1997, a multa aplicável era de R\$ 1.035,92, independentemente do número de segurados não inscritos. Após o decreto, a multa passou a ser de R\$ 1.035,92 por segurado.

Como essas tabelas contêm períodos de admissão e demissão, obtidos do arquivo digital do sistema de folha de pagamento (e-fls. 245 e ss) e do sistema do INSS (CNIS – e-fls. 119 e ss), não fica claro, de pronto, se tais empregados estariam realmente não inscritos. As contrarrazões ao recurso voluntário (e-fl. 375), contudo, informam que:

Mais que isto, a fiscalização teve o cuidado de confrontar os nomes dos segurados beneficiários dos pagamentos com os cadastros de funcionários da empresa e do INSS, comprovando-se assim a prestação de serviços sem a devida inscrição; não passou despercebido também o fato de existirem pagamentos em períodos anteriores e/ou posteriores à inscrição formal de determinados segurados (vide planilha de fls. 03/15).

Depreende-se, então, que as tabelas “a” e “b” contêm empregados que, a despeito de estarem formalmente inscritos no período contido entre a data de admissão e a data de demissão, prestaram serviços em período em que não estavam inscritos, seja até 03/1997, seja após 03/1997. Todavia, não constam do relatório fiscal os períodos exatos em que houve prestação de serviços sem a devida inscrição.

Para o presente caso, entende-se imprescindível tal informação, mais especificamente a relativa a quais empregados teriam prestado serviços, sem a devida inscrição, a partir de 01/01/1999, considerando a data da autuação em 13/07/2004 e o prazo decadencial previsto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional.

Posto isso, voto por CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, para que a fiscalização verifique quais segurados, entre os elencados no relatório fiscal, prestaram serviços à empresa, sem inscrição, a partir de 01/01/1999.

Após comunicado o resultado da diligência à recorrente para manifestar-se por escrito, caso queira, retornem-se os autos para julgamento no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Em atendimento ao determinado na Resolução, foi elaborada a Informação Fiscal de e-fls. 410 e ss.

Regularmente intimado acerca da Informação Fiscal, o contribuinte apresentou sua manifestação de e-fls. 419 e ss.

Em seguida, tendo em vista cumprimento do disposto na Resolução de e-fls. 401/406, e considerando que o Relator não mais integra nenhum dos colegiados da Seção, os autos foram encaminhados à 1ª TO/4ª Câmara/2ª Seção, para novo sorteio, tendo sido redistribuídos a este Conselheiro, para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário interposto.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

### **1. Juízo de Admissibilidade.**

O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

### **2. Preclusão.**

Em sede recursal a contribuinte trouxe alegações relativas à ausência de motivação por falta de intimação prévia para se manifestar, duplicidade de autuação para a mesma infração (concomitantemente à autuação por irregularidade na GFIP, ambas correspondentes a deixar de prestar informações cadastrais), caráter confiscatório da multa e necessidade de diligência. Todavia, deve ser reconhecido que tais matérias foram atingidas pelo instituto da preclusão, por força dos arts. 16 e 17 do Decreto 70.235/1972:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

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

A propósito, o instituto da preclusão existe para evitar a deslealdade processual, e tendo em vista que as questões trazidas no Recurso Voluntário não foram debatidas em primeira instância, fica prejudicada, conseqüentemente, a dialética no debate da controvérsia instaurada.

Nesse sentido, afora os casos em que a legislação de regência permite ou mesmo nas hipóteses de observância ao princípio da verdade material, não devem ser conhecidas às razões/alegações que não foram suscitadas na impugnação, tendo em vista a ocorrência da preclusão processual, conforme preceitua o artigo 17 do Decreto nº 70.235/72.

Para além do exposto, cumpre destacar que tais matérias serão tratadas apenas a título de esclarecimento, posto que em nada influenciam no mérito da questão posta.

### **3. Preliminares.**

#### **3.1. Nulidade – Competência da autoridade julgadora.**

Em relação à decisão recorrida, a recorrente alega que a autoridade julgadora era incompetente e que o ato administrativo deveria ser precedido de fonte legal de sua atribuição, nos termos do art. 14 da Lei 9.784/1999.

Entretanto, à época competia aos Auditores Fiscais da Previdência Social julgar os processos administrativos de impugnação apresentados contra a constituição de crédito previdenciário, nos termos do art. 8º, I, “d”, da Lei 10.593/2002.

Portanto, a impugnação foi julgada por quem detinha, por força de lei, a competência originária para tanto, não havendo que se falar em nulidade, tal como arguido pelo sujeito passivo.

#### **3.2. Nulidade do lançamento.**

Preliminarmente, o recorrente suscita a nulidade do lançamento, alegando ausência de sua motivação.

Contudo, entendo que não lhe assiste razão.

É certo que a constituição do crédito tributário, por meio do lançamento de ofício, como atividade administrativa vinculada, exige do Fisco a observância da legislação de regência, a fim de constatar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível (art. 142 do CTN). A não observância da legislação que rege o lançamento fiscal ou a falta de seus requisitos, tem como consequência a nulidade do ato administrativo, sob pena de perpetuar indevidamente cerceamento do direito de defesa.

Contudo, ao contrário do que arguido pelo recorrente, vislumbro que o ato administrativo de lançamento foi motivado pelo conjunto das razões de fato e de direito que carregam à conclusão contida na acusação fiscal, à luz da legislação tributária compatível com

as razões apresentadas no lançamento. O convencimento fiscal está claro, aplicando a legislação que entendeu pertinente ao presente caso, procedeu a apuração do tributo devido com a demonstração constante no Auto de Infração.

No presente caso, a autoridade agiu em conformidade com os dispositivos legais que disciplinam o lançamento, discriminando no Relatório Fiscal os dispositivos legais aplicáveis ao caso, além de descrever, minuciosamente, o fato gerador da multa aplicada, além de mencionar os valores dos acréscimos legais, com a correspondente fundamentação legal.

Para além do exposto, entendo que não houve nos autos em momento algum cerceamento do direito de defesa da recorrente ou violação ao contraditório e ao devido processo legal, tendo em vista que lhe foi oportunizado a prática de todos os atos processuais inerentes ao processo administrativo-fiscal, contidos no Decreto no 70.235/1972.

O cerceamento do direito de defesa se dá pela criação de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária, ou então pelo óbice à ciência do auto de infração, impedindo o contribuinte de se manifestar sobre os documentos e provas produzidos nos autos do processo, hipótese que não se verifica *in casu*. O contraditório é exercido durante o curso do processo administrativo, nas instâncias de julgamento, não tendo sido identificado qualquer hipótese de embaraço ao direito de defesa do recorrente.

Dessa forma, não procede o argumento acerca da nulidade do lançamento, eis que não se vislumbra ofensa à ampla defesa, tendo em vista estarem descritos todos os motivos para constituição do crédito; os fatos geradores; as bases de cálculos; os fundamentos legais; o Relatório fiscal e os seus relatórios de lançamentos, além da certeza de que foram oferecidas totais condições para que o contribuinte pudesse compreender perfeitamente os procedimentos adotados pela auditoria fiscal.

E, ainda, entendo que foram oferecidas ao recorrente todas as informações relevantes para apresentar sua defesa. Tanto o foi que, tempestivamente, o sujeito passivo impugnou o lançamento, demonstrando conhecer plenamente os fatos que lhe foram imputados.

A meu ver, o lançamento em comento seguiu todos os passos para sua correta formação, conforme determina o art. 142 do Código Tributário Nacional, quais sejam: (a) constatação do fato gerador cominado na lei; (b) caracterização da obrigação; (c) apuração do montante da base de cálculo; (d) fixação da alíquota aplicável à espécie; (e) determinação da exação devida – valor original da obrigação; (f) definição do sujeito passivo da obrigação; e (g) lavratura do termo correspondente, acompanhado da descrição dos fatos, tudo conforme a legislação.

Constato que o presente lançamento tributário atendeu aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, havendo a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, bem como a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte, de modo que restam afastadas quaisquer hipóteses de nulidade do lançamento.

Entendo, portanto, que não há nenhum vício que macula o presente lançamento tributário, não tendo sido constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, havendo a devida descrição dos fatos e dos dispositivos infringidos e da multa aplicada. Portanto, entendo que não se encontram motivos para se determinar a nulidade do lançamento, por terem sido cumpridos os requisitos legais estabelecidos no artigo 11 do Decreto nº 70.235/72, notadamente considerando que o contribuinte teve oportunidade de se manifestar durante todo o curso do processo administrativo.

Nesse sentido, tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente arts. 142 do CTN e 10 e 11 do Decreto n.º 70.235/72, não há que se falar em nulidade do lançamento.

Assim, uma vez verificado a ocorrência do fato gerador, o Auditor Fiscal tem o dever de aplicar a legislação tributária de acordo com os fatos por ele constatados e efetuar o lançamento tributário.

As demais alegações do recorrente, a meu ver, dizem respeito ao mérito da questão posta, não se tratando de preliminar, eis que o lançamento foi devidamente motivado, não havendo qualquer prejuízo para a compreensão dos fatos narrados e as infrações imputadas ao sujeito passivo.

Por fim, incumbe ao autor o ônus de comprovar os fatos constitutivos do Direito por si alegado, e à parte adversa, a prova de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Cabe, portanto, ao contribuinte o ônus de enfrentar a acusação fiscal, devidamente motivada, apresentando os argumentos pelos quais entende que o presente lançamento tributário merece ser declarado improcedente, não sendo o caso de decretar a nulidade do auto de infração, eis que preenchidos os requisitos do art. 142 do CTN.

Portanto, não há de se falar em nulidade do auto de infração, tendo em vista que este foi devidamente instituído com base no Decreto n.º 70.235/1992 e na Lei n.º 8.212/91, bem como foi assegurado ao Recorrente o exercício de seu direito à ampla defesa, ao contraditório e ao devido processo legal, razões pelas quais afastou a preliminar arguida.

Dessa forma, rejeito a preliminar suscitada.

### **3.3. Nulidade por ausência de motivação prévia.**

Em seu recurso, o contribuinte reitera o pedido de nulidade do lançamento, em razão da ausência de notificação prévia do lançamento.

Contudo, entendo que não lhe assiste razão.

A começar, a participação do contribuinte nos atos de fiscalização, preparatórios ao lançamento, não é condição imposta pela legislação para a constituição do crédito tributário.

A propósito, já está sumulado, no âmbito deste Conselho, o entendimento segundo o qual o lançamento de ofício pode ser realizado, inclusive, sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário (Súmula CARF n.º 46 - Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Não há, pois, que se falar de contraditório na fase inquisitorial do procedimento prévio ao eventual lançamento de ofício. O contraditório é exercido durante o curso do processo administrativo, nas instâncias de julgamento, não tendo sido identificado qualquer hipótese de embaraço ao direito de defesa do recorrente.

O lançamento está acompanhado de toda documentação relevante para sua motivação, à qual a contribuinte teve pleno acesso, no curso do processo administrativo. Não procede assim o seu argumento de que houve cerceamento do direito de defesa por não ter acesso a estes documentos, mesmo porque o direito de defesa se exerce nas diversas instâncias administrativas de julgamento.

Nesse aspecto, há de se esclarecer que a condução das investigações por parte da autoridade lançadora é de exclusiva competência desta. Antônio da Silva Cabral, in “Processo Administrativo Fiscal”, Ed. Saraiva – São Paulo, 1993, diferencia, com propriedade, dois momentos dentro do procedimento fiscal; o procedimento oficioso e o procedimento contencioso:

O procedimento fiscal pode ser encarado sob duplo ângulo: como procedimento oficioso e como procedimento contencioso.

O procedimento oficioso é específico da Administração. Uma vez ocorrido o fato gerador, a autoridade lançadora procede ao lançamento de ofício, isto é, procede oficiosamente. (...).

O procedimento contencioso se inicia mediante a impugnação do sujeito passivo. Enquanto a fase oficiosa é de iniciativa da autoridade administrativa, o contencioso é de iniciativa do contribuinte. (p. 194).

A atividade de lançamento, que vai desde a verificação do fato gerador até a intimação para que o sujeito passivo pague determinada quantia, instaura o processo fiscal, embora não implique a instauração de contencioso fiscal. O contribuinte pode conformar-se com a exigência e pagar o que está sendo exigido. Não surge qualquer lide. (p. 190).

Decerto, o cerceamento do direito de defesa se dá pela criação de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária, ou então pelo óbice à ciência do auto de infração, impedindo a contribuinte de se manifestar sobre os documentos e provas produzidos nos autos do processo, hipótese que não se verifica *in casu*. O contraditório é exercido durante o curso do processo administrativo, nas instâncias de julgamento, não tendo sido identificado qualquer hipótese de embaraço ao direito de defesa do recorrente.

Cabe destacar, ainda, que na fase oficiosa, a fiscalização atua com poderes amplos de investigação, tendo liberdade para interpretar os elementos de que dispõe para efetuar o lançamento. O princípio do contraditório é garantido pela fase litigiosa do processo administrativo (fase contenciosa), a qual se inicia com o oferecimento da impugnação.

Nesse sentido, vale ressaltar que a oportunidade de manifestação do contribuinte não se exaure na etapa anterior à efetivação do lançamento. Pelo contrário, na busca da preservação do direito de defesa do contribuinte, o processo administrativo fiscal, regulado pelo Decreto nº 70.235/72, estende-se por outra fase, a fase litigiosa, na qual o autuado, inconformado com o lançamento que lhe foi imputado, instaura o contencioso fiscal mediante apresentação de impugnação ao lançamento, quando as suas razões de discordância serão levadas à consideração dos órgãos julgadores administrativos, sendo-lhe facultado pleno acesso à toda documentação constante do presente processo.

Entendo, portanto, que não há nenhum vício que macula o presente lançamento tributário, não tendo sido constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, havendo a devida descrição dos fatos e dos dispositivos infringidos e da multa aplicada. Portanto, entendo que não se encontram motivos para se determinar a nulidade do lançamento, por terem sido cumpridos os requisitos legais estabelecidos no artigo 11 do Decreto nº 70.235/72, notadamente considerando que o contribuinte teve oportunidade de se manifestar durante todo o curso do processo administrativo.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos

termos da legislação de regência, especialmente arts. 142 do CTN e 10 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade do lançamento.

Assim, uma vez verificado a ocorrência do fato gerador, o Auditor Fiscal tem o dever de aplicar a legislação tributária de acordo com os fatos por ele constatados e efetuar o lançamento tributário.

Por fim, incumbe ao autor o ônus de comprovar os fatos constitutivos do Direito por si alegado, e à parte adversa, a prova de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Cabe, portanto, ao contribuinte o ônus de enfrentar a acusação fiscal, devidamente motivada, apresentando os argumentos pelos quais entende que o presente lançamento tributário merece ser declarado improcedente, não sendo o caso de decretar a nulidade do auto de infração, eis que preenchidos os requisitos do art. 142 do CTN.

Dessa forma, rejeito a preliminar de nulidade do lançamento, arguida pelo contribuinte.

#### **4. Demais Alegações.**

##### **4.1. Lançamento das obrigações principais – Resultado do Julgamento.**

Verifica-se que, no âmbito do mesmo procedimento fiscal que deu origem à autuação sob exame, a fiscalização efetuou lançamento de contribuições sociais previdenciárias que se deu, em síntese, após a constatação de que a contribuinte havia efetuado, com recursos à margem da contabilidade, pagamentos a segurados que lhe prestaram serviços no período de 01/1994 a 05/2004.

Em decorrência, a autuada somente fez, em sua primeira peça de defesa juntada ao presente, diversas considerações que se relacionam à ocorrência dos fatos geradores das obrigações principais, inclusive em tópicos relacionados à nulidade da autuação, como se depreende dos trechos abaixo:

##### **1. NULIDADE - AUSÊNCIA DE TIPICIDADE**

(...)

consoante demonstrado na impugnação interposta contra a notificação de lançamento, cuja cópia é juntada à presente, as acusações centrais vinculam-se a pagamentos sobre adicionais “por fora”,

Há, também, exigência vinculada a pagamentos de autônomos, cuja inscrição é encargo do segurado.

Ademais, como também demonstrado na impugnação principal, foi exigida contribuição em cima da denominada “folha de pagamento manuscrita”, que é um simples indício.

Dessa forma, não há prova de que haja, efetivamente, segurados não inscritos.

##### **2. NULIDADE - AUSÊNCIA DE CERTEZA E LIQUIDEZ**

Quer a Impugnante reiterar que não tem em seus quadros nenhum segurado não inscrito. De fato, no próprio auto de infração restou atestado que há funcionários registrados que receberam “por fora”, o que afasta a acusação de que há segurados não inscritos.

Entre os segurados tidos como não inscritos há pagamentos a autônomos, cuja inscrição não é de responsabilidade da empresa.

Dessa forma, a auto de infração é nulo de pleno direito por ausência de certeza e liquidez.

##### **1. NULIDADE - ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO FATO TRIBUTADO**

No Relatório de Lançamentos - RL, em todas competências, foram enquadrados como "salários" os pagamentos efetuados a pessoas físicas, agrupados na rubrica de "SC Empreg/avulso" (item 1 do RL). Surge, portanto, o primeiro erro de enquadramento (...) inúmeros itens enquadrados como "pagamentos a empregados sem vínculo", na realidade, corresponderiam a pagamentos de autônomos (...)

Há pagamentos relacionados em que o real beneficiário é pessoa jurídica (...)

(...)

## 2. NULIDADE - LANÇAMENTO SOBRE PERÍODOS FULMINADOS PELA DECADÊNCIA

Não mais se discute, tanto doutrinariamente, como no âmbito do Poder Judiciário, que a contribuição previdenciária é tributo. (...)

## 3. LANÇAMENTO PRECÁRIO COM BASE EM INDÍCIOS: "FOLHAS DE PAGAMENTO MANUSCRITAS"

(...)

Faltou, portanto, neste ponto, iniciativa dos agentes fiscais na produção da prova do fato tributado, (...)

## 4. A ABSURDA TRIBUTAÇÃO A TÍTULO DE "PRO LABORE"

(...)

a qualificação dos fatos vinculados ao denominado "Caixa2", que é a acusação central da presente autuação, deve ser uniforme entre as Instituições fiscalizadoras. Vale dizer, não pode ter a qualificação de omissão de receita para a Receita Federal e de retirada "pro labore" para a Previdência Social. (...)

### 4.2 "CAIXA 2" CORRESPONDE A "OMISSÃO DE RECEITA" E NÃO A RETIRADA "PRO LABORE"

(...)

### 4.3. "PRO LABORE" TEM VALORES DETERMINADOS CONTRATUALMENTE

(...)

revela-se ainda mais indevida a tentativa dos agentes lançadores da Previdência Social, mediante interpretação extensiva, forçar a equiparação dos saques bancários diários a pagamento de "pro labore", (...)

### .4. PAGAMENTOS IDENTIFICADOS COMO "DESPESAS DIVERSAS" NÃO TÊM NATUREZA DE REMUNERAÇÃO

(...)

a equiparação dos saques bancários a pagamentos de "pro labore" é também indevida por não ter suporte documental.

(...)

### 4.5. SAQUE BANCÁRIO NÃO É FATO GERADOR DE CONTRIBUIÇÃO AO INSS

(...)

## 5. PAGAMENTOS A AUTÔNOMOS EQUIPARADOS A EMPREGADOS

(...)

no Relatório de Lançamentos - RL, em todas competências, foram enquadrados como "salários" os pagamentos efetuados a pessoas físicas (...)

## 6. ADIANTAMENTOS NAO SÃO SALÁRIOS

(...)

A contribuição foi calculada sobre o salário bruto, antes da dedução do adiantamento, quando da quitação.

Em seu recurso, a autuada novamente contesta, em vários tópicos, pontos relacionados aos pagamentos a segurados. Afirma que não vislumbra a infração cometida, pois os pagamentos a empregados e pro labore não foram comprovados.

Cumpra então notar que o crédito das contribuições previdenciárias foi formalizado no processo 13840.000427/2007-42, originalmente sob o nº Debcad 35.646.426-8. Como a NFLD original foi anulada pela 4ª Câmara de Julgamento do CPRS (Acórdão 1.549/2006), por vício formal, foi emitida notificação substitutiva sob o nº Debcad 37.072.381-3.

Compulsando os autos do processo 13840.000427/2007-42, constata-se que a Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) afastou somente a parte do crédito alcançada pela decadência, por aplicação da regra do art. 173, I, do Código Tributário Nacional (competências 01/1994 a 11/1998). O CARF, por sua vez, manteve a decisão da DRJ, como se extrai da ementa e da parte dispositiva do correspondente Acórdão:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/1994 a 31/05/2004

LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO. LANÇAMENTO ORIGINAL COM VÍCIO FORMAL.

É lícito o lançamento substitutivo quando foi reconhecida a nulidade do lançamento original por vício formal.

REMUNERAÇÃO DE SÓCIO ADMINISTRADOR. PRO LABORE. ÔNUS DA PROVA.

Para que as conclusões da autoridade fazendária sejam afastadas, cabe ao sujeito passivo comprovar os fatos impeditivos, modificativos e extintivos do lançamento.

BASE DE CÁLCULO. REMUNERAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Cabe à autoridade lançadora demonstrar a ocorrência de remuneração e a natureza jurídica da relação entre a pessoa jurídica e a pessoa física, inclusive para configurar contribuinte autônomo ou empregado. Apresentadas provas suficientes, cabe à Contribuinte demonstrar com elementos probatórios a inadequação do lançamento.

DECADÊNCIA. FRAUDE.

Constatada a ocorrência de fraude tributária, não é possível aplicar a regra do art. 150, § 4º, do CTN, devendo ser aplicada a regra geral do art. 173, I, do mesmo diploma legal.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencido o conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto (relator), que lhe deu provimento parcial, para afastar a tributação em relação aos pagamentos efetuados a contribuinte individual empresário.

Cabe então destacar que o resultado do julgamento do processo atinente ao descumprimento da obrigação tributária principal deve ser replicado no presente julgamento, vez que o Regimento Interno deste Conselho (RICARF) preleciona que os processos podem ser vinculados para evitar decisões conflitantes e propiciar a celeridade dos julgamentos.

Dessa maneira, deve-se considerar como segurados empregados as pessoas físicas que trabalharam para a empresa e ocorridos os fatos geradores a eles associados.

#### **4.2. Decadência.**

Após a edição da Súmula Vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal – que declarou a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, passou a ser obrigatória a adoção, pela administração pública, do entendimento de que às contribuições sociais

previdenciárias se aplicam as disposições do Código Tributário Nacional – CTN, para fins de contagem do prazo decadencial.

Tratando-se de multa por descumprimento de obrigação acessória, típico lançamento de ofício, há de se aplicar para a contagem da decadência o art. 173, I, do CTN. Entendimento consubstanciado na Súmula CARF nº 148, com o seguinte enunciado:

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

O presente Auto de Infração (AI) foi lavrado em 12/07/2004, tendo sido dada ciência ao contribuinte em 13/07/2004 (e-fl. 02), e se refere ao período de 01/03/1994 a 31/05/2004, estando, portanto, parcialmente fulminado pela decadência, já que transcorreram mais de cinco anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado em relação ao período anterior a 01/01/1999.

No presente auto de infração cada segurado empregado não inscrito corresponde a uma ocorrência, de modo que a infração relativa à falta de inscrição de segurados empregados começa a ocorrer com o início da prestação do trabalho remunerado e mantém-se até seu término.

Assim, a multa aplicada no presente auto de infração deve ser alterada, excluindo os valores referentes aos segurados empregados que ficaram sem registro no período anterior a 01/01/1999, alcançado pela decadência.

Cabe observar, contudo, que reconhecer que parte do período em que o empregado trabalhou sem inscrição foi atingido pela decadência, não implica em alteração da multa se o trabalho continuou a ocorrer em período não decadente, em relação ao mesmo segurado.

Dessa forma, as ocorrências dos segurados empregados que não foram registrados no período de 01/01/1999 a 31/05/2004, devem ser mantidas.

Posto isso, resta observar a planilha elaborada pela Informação Fiscal (e-fls. 410 e ss), que elucida para o **período posterior a 01/1999**, os lançamentos de pagamento a **trabalhadores** que teriam prestado serviços à empresa, sem a formalização do contrato de trabalho, reproduzida abaixo:

NOME	PERÍODO PRESTAÇÃO SERVIÇOS	ADM (*)	RESC (*)
ANTONIO ORANI DE OLIVEIRA	12/2001 a 02/2003	N/C	
EDERALDO TAROSI	05/2000 a 11/2000; 01/2001, 06/2001, 07/2001, 12/2001; 07/2003 a 13/2003; 01 a 04/2004	01/06/1995	01/06/1998
IRINEU DACOSTA	03/2000 a 12/2000; 06/2001, 07/2001, 12/2001; 02/2002 a 11/2002; 04/2003 e 07/2003	09/08/1991	28/02/1994
JOAO FERNANDO ALVES CAMPOS	03/2003 a 06/2003	30/03/2000	19/02/2003
JOÃO PAULO CAMPALDI	04/2003, 06/2003, 08/2003 a 13/2003; 01/2004 a 04/2004	N/C	
JOSE DO CARMO SILVA	01/2000 a 04/2000	N/C	
MÁRCIO BINOTTI	09/2002, 12/2002 e 01/2003	01/11/1991 03/02/2003	16/08/2002 12/04/2003
MARIO ANDRE CAMPARDO	06/2001	04/04/1994 01/11/2001	19/04/2001 19/03/2005
MOISES DE FREITAS	04/2001	01/03/1990 01/10/2001	14/02/2001

NEIDE APARECIDA SILVA	08/2000	09/07/1990 01/02/2001	30/06/2000
NELSON BATISTA MOURTHE	07/2003 a 13/2003; 01/2004 a 04/2004	N/C	
NELSON FELIX	04/2002, 05/2002; 10/2002 a 12/2003; 01/2004 a 05/2004	01/08/1996	30/12/2001
ROGÉRIO JOSE DOS REIS	09/2002 a 02/2003; 05/2003 e 07/2003	N/C	
<b>(*) Indicação de Registro do Contrato de Trabalho, quando houve: Admissão e Rescisão</b>			

Conforme relatado na Informação Fiscal de e-fls. 410 e ss, para atender ao solicitado na Resolução 2401-000.891, foram analisados os relatórios pertencentes ao presente processo, quais sejam: Relatório Fiscal da Infração (Fl. 02 a 16) e Relatório Fiscal da Aplicação da Multa (Fl. 17 a 19), bem como os lançamentos dos créditos contidos na Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD nº 37.072.381-3 (Processo 13840.000427.2007-42), constituída em substituição à NFLD 35.646.428-8, a qual foi anulada por vício formal.

A autoridade fiscal também pontuou que, os nomes/períodos acima, foram confrontados com a tabela de admissões e desligamentos constante do Relatório Fiscal da Infração, item “7-b”, sendo informados apenas os lançamentos relativos aos períodos em que o trabalhador não se encontrava formalmente registrado.

Dessa forma, entendo que deve ser reconhecida a decadência do período anterior a 01/01/1999, excluindo-se do cálculo da multa lançada os valores referentes aos segurados empregados não inscritos que não prestaram serviços à empresa após essa data, observando-se, para tanto, a tabela constante na Informação Fiscal de e-fls. 410 e ss.

#### **4.3. Bis in idem.**

O recorrente alega, ainda, a duplicidade de autuações e imposição da multa aplicada com a multa imposta no Auto de Infração sob o ns. 35.646.424-5 (CFL 68), por entender que todos possuem a mesma descrição vinculada à irregularidade no preenchimento de formulários ou prestar as mesmas informações, ou seja, as informações cadastrais na GFIP correspondem à inscrição e informações dos segurados.

Entendo que não lhe assiste razão.

Isso porque, a lavratura de Auto de Infração decorrente do descumprimento de obrigação tributária acessória não impede a lavratura de outros, em uma mesma ação fiscal, quando se constata que estão fundados em infrações de naturezas distintas, não configurando *bis in idem*.

No caso dos autos, a autuação consubstanciada no DEBCAD nº 35.646.424-5 (CFL 68) não trata da mesma exigência fiscal discutida no presente lançamento (CFL 56), eis que cada auto de infração se relaciona à falta distinta, inclusive com capitulação legal própria e diversa.

Assim, ao contrário do que alegado pelo recorrente, não há que se falar em *bis in idem* em relação ao Auto de Infração n.º 35.646.424-5 (CFL 68), oriundo da mesma fiscalização, eis os lançamentos por descumprimento de obrigações acessórias contra o recorrente, decorreram de fatos individualizados relacionados a condutas distintas praticadas pelo contribuinte.

Dessa forma, rejeito a alegação do recorrente.

#### **4.4. Confiscatoriedade da multa aplicada.**

O recorrente também alega a confiscatoriedade da multa aplicada.

Contudo, entendo que não lhe assiste razão.

Isso porque, sobre a alegação de que a multa é confiscatória, desarrazoada e desproporcional, oportuno observar que já está sumulado o entendimento segundo o qual falece competência a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária:

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

Tem-se, pois, que não é da competência funcional do órgão julgador administrativo a apreciação de alegações de ilegalidade ou inconstitucionalidade da legislação vigente. A declaração de inconstitucionalidade/ilegalidade de leis ou a ilegalidade de atos administrativos é prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário, outorgada pela própria Constituição Federal, falecendo competência a esta autoridade julgadora, salvo nas hipóteses expressamente excepcionadas no parágrafo primeiro do art. 62 do Anexo II, do RICARF, bem como no art. 26-A, do Decreto n.º 70.235/72, não sendo essa a situação em questão.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para rejeitar as preliminares e DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, a fim de reconhecer a decadência do período anterior a 01/01/1999, excluindo-se do cálculo da multa lançada os valores referentes aos segurados empregados não inscritos que não prestaram serviços à empresa após essa data, observando-se, para tanto, a tabela constante na Informação Fiscal de e-fls. 410 e ss.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite