



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10976.000169/2009-32
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-005.217 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de julho de 2019
Recorrente MONTMETAL MANUTENÇÃO E MONTAGENS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

INFRAÇÃO. FOLHA DE PAGAMENTO DISTINTA. CEDENTE DE MÃO-DE-OBRA. PENALIDADE INSCULPIDA EM LEI.

Nos termos do artigo 31, § 5º da Lei n. 8.212/90, com redação dada pela MP n. 447, de 17.11.2008, configura infração deixar a empresa cedente de mão-de-obra de elaborar Folhas de Pagamento distintas para cada estabelecimento ou obra de construção civil, por empresa contratante de serviço, do que resulta a aplicação da multa prevista no artigo 92 da Lei 8.212/91.

O artigo 92 da Lei n. 8.212/91 faz referência ao Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99, mas tal fato não significa que a penalidade aplicada esteja insculpada no Decreto.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI OU ILEGALIDADE DE NORMA INFRALEGAL. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO. SÚMULA CARF N. 2. ARTIGO 62 DO RICARF.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária e, portanto, não pode afastar a aplicação de Lei ou ato normativo sob alegação de inconstitucionalidade ou ilegalidade, salvo nas estritas hipóteses previstas no seu próprio Regimento Interno.

Recurso Voluntário Negado.

Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano Dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Auto de Infração DEBCAD n. 37.215.829-3 lavrado por descumprimento da obrigação prescrita no artigo 31, § 5º da Lei n. 8.212/90, com redação dada pela MP n. 447, de 17.11.2008, combinado com o artigo 219, § 5º do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99.

De acordo com o Relatório Fiscal da Infração (fls. 33), constatou-se que a MONTMETAL MANUTENÇÃO E MONTAGENS LTDA deixou de elaborar Folhas de Pagamento distintas para cada estabelecimento ou obra de construção civil, por empresa contratante de serviço, no decorrer de 2004.

Com efeito, foi aplicada a penalidade estabelecida nos artigos 92, combinado com o artigo 283, *caput* e § 3º, e artigo 373, ambos do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99, atualizada, à época da lavratura, pela Portaria Interministerial MPS/MF n. 48, de 12.02.2009, do que resultou a constituição do crédito tributário no montante de R\$ 1.329,18.

A autoridade fiscal ainda informou às fls. 34 do Relatório Fiscal da Multa Aplicada que não restaram configuradas as circunstâncias agravantes da penalidade, nos termos do artigo 290 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99.

A MONTMETAL MANUTENÇÃO E MONTAGENS LTDA foi cientificada da autuação e apresentou sua peça impugnatória (fls. 120/124), tendo sustentado basicamente as seguintes alegações:

- (i) Que a multa aplicada encontra-se prevista e qualificada em Decreto e não em Lei, afrontando, pois, o princípio da estrita legalidade tributária, na medida em que apenas a Lei poderá criar obrigações de recolher tributos ou pagar multas (fls. 123); e
- (ii) Que não há que se falar na aplicação da multa isolada ao caso em tela, ainda mais em se considerando que a mesma não possui qualquer previsão legal, de modo que qualquer entendimento contrário permitirá flagrante afronta ao artigo 150, IV da CF/88 (fls. 123); e
- (iii) Que o descumprimento de obrigação acessória não traz qualquer prejuízo para a fiscalização, a qual, verificando a documentação pode lançar eventual imposto devido com seus acréscimos legais, inclusive a multa moratória (fls.123/124);

Em acórdão de fls. 144/148, a 9ª Turma da DRJ/BHE entendeu por julgar a impugnação improcedente, mantendo-se o crédito tributário, conforme se verifica dos seguintes trechos:

“No caso sob análise, a infração está devidamente tipificada no artigo 31, parágrafo 5º da Lei n. 8.212, de 1991, e quanto ao valor da multa, tem-se que a mesma é determinada pelos artigos 92 e 102 da mesma Lei, combinados com o art. 283, *caput*, parágrafo 3º e art. 373 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99.

Os artigos 92 e 102 da Lei n.º 8.212/1991 apregoam que, não havendo penalidade expressamente cominada nessa Lei para a infração a algum de seus dispositivos, será aplicada uma multa entre o mínimo de Cr\$ 100.000,00 (cem mil cruzeiros) e o máximo de Cr\$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), conforme dispuser o regulamento, atualizada nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social. O art. 283 do Regulamento da Previdência Social atualizou o valor mínimo para essa espécie de infração, fixando-o em R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) e descrevendo a correspondente penalização no caput e parágrafo 3º desse mesmo artigo.

O valor acima (R\$ 636,17) vem sendo reajustado através das Portarias Interministerial do Ministério da Previdência Social e Ministério da Fazenda. A última atualização para esse valor, em vigência na época da lavratura deste AI, foi proporcionada pela Portaria MPS/MF nº 48, de 12/02/2009, que fixou em R\$ 1.329,18 (um mil, trezentos e vinte e nove reais e dezoito centavos).

[...]

A alegação de que as irregularidades constatadas não prejudicaram o trabalho da fiscalização, não afasta o descumprimento da obrigação acessória infringida nem implica em relevação ou cancelamento da penalidade respectiva.

Como se depreende do art. 113 do CTN 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.”

Devidamente notificada do julgamento de 1ª Instância em 17.08.2009 (fls. 156), a MONTMETAL MANUTENÇÃO E MONTAGENS LTDA encaminhou, por via postal, Recurso Voluntário em 10.09.2009 (fls. 159/163), sustentando as razões de seu descontentamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

Verifico o cumprimento dos pressupostos de admissibilidade do presente Recurso Voluntário, razão por que dele conheço e passo a apreciá-lo em suas alegações de mérito.

A Recorrente alega, em síntese, duas questões:

- (i) Da inexigibilidade de depósito recursal: da inconstitucionalidade da exigência para fins de apreciação de recurso (fls. 160); e
- (ii) Da cobrança de multa com base em Decreto: afronta ao princípio da legalidade (fls. 161/162).

Penso que seja mais apropriado analisar tais alegações em tópicos apartados.

Da Perda do Objeto em relação ao Depósito Recursal

No que diz respeito à alegação sobre a exigência de arrolamento de bens e direitos de valor equivalente a 30% do montante da dívida como pressuposto de admissibilidade de recurso voluntário, nos termos do que dispunha o artigo 33, § 2º do Decreto n. 70.235/72, é de se reconhecer que a questão perdeu seu objeto e, portanto, resta superada.

A título de esclarecimentos, é de se registrar que o Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária de 29.10.2009, DJe n. 210 de 10.11.2009, aprovou a edição da Súmula Vinculante n. 21, tendo por referência, dentre outros, os precedentes firmados nos Recursos Extraordinários n. 388.359, 389.383, 390.513, bem assim na ADIN n. 1976. Confira-se, portanto, o teor da referida Súmula:

“Súmula Vinculante 21:

É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo.”

Por essas razões, e levando em conta o que dispõe o artigo 62, § 1º, I do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, reafirmo que a questão perdeu seu objeto e, por conseguinte, resta superada.

Da aplicação da multa nos termos da legislação vigente

Já em relação à alegação de que a cobrança da multa com base em Decreto afronta o princípio da legalidade, penso que não assiste razão à Recorrente, conforme demonstrarei a seguir. Antes, aliás, faz-se necessário elencar os argumentos que embasam sua tese nesse ponto.

Às fls. 161/162 a Recorrente sustenta os seguintes argumentos:

- (i) Que os artigos 31, § 5º, 92 e 102, todos da Lei n. 8.212/91 não são o bastante para a aplicação da multa e que, portanto, a previsão da multa encontra-se apenas no Decreto, resultando, pois, em flagrante afronta ao princípio da estrita legalidade em matéria tributária, na medida em que apenas a Lei poderá criar obrigações de recolher tributos ou pagar multas;
- (ii) Que não há que se falar em aplicação de multa isolada ao caso em tela, sob pena de afronta direta ao artigo 150, IV da CF/88; e
- (iii) Que a afronta à legalidade pode ser apreciada pela esfera administrativa, nos termos do Acórdão n. 108-01.182, julgado pela 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, em que restou decidido que *os órgãos administrativos judicantes estão obrigados a aplicar, sempre, a Lei maior em detrimento das normas que considerem inconstitucionais*, e que em razão da 473 do STF *a administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais*.

No que diz respeito às alegações contidas nos itens (i) e (iii) – tratam-se de alegações concatenadas –, faz-se importante que tenhamos em vista quais foram os fundamentos legais que embasaram a presente autuação, em observância aos artigos 142 e 149 do CTN.

Às fls. 3 dos autos, verifica-se que a capitulação da *infração* se deu com base no artigo 31, § 5º, com redação dada pela MP n. 447, de 17.11.2008, combinado com o artigo 219, § 5º do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99, os quais transcrevo a seguir:

“Lei n. 8.212/90

Art. 31. (...)

§ 5º. O cedente da mão-de-obra deverá elaborar folhas de pagamento distintas para cada contratante.

Decreto n. 3.048/99

Art. 219. (...)

§ 5º O contratado deverá elaborar folha de pagamento e Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social distintas para cada estabelecimento ou obra de construção civil da empresa contratante do serviço.”

Também é possível observar das fls. 3 que a *sanção* (multa) foi capitulada nos artigos 92 e 102 da Lei n. 8.212/91, combinado com o artigo 283, *caput* e § 3º e artigo 373, ambos do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99, cujas redações transcrevo abaixo:

“Lei n. 8.212/91

Art. 92. A infração de qualquer dispositivo desta Lei para a qual não haja penalidade expressamente cominada sujeita o responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável de Cr\$ 100.000,00 (cem mil cruzeiros) a Cr\$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), conforme dispuser o regulamento.

Art. 102. Os valores expressos em moeda corrente nesta Lei serão reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social.

Decreto n. 3.048/99

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:

§ 3º As demais infrações a dispositivos da legislação, para as quais não haja penalidade expressamente cominada, sujeitam o infrator à multa de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos).

Art. 373. Os valores expressos em moeda corrente referidos neste Regulamento, exceto aqueles referidos no art. 288, são reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da previdência social.”

Como se pode constatar, *infração* e *sanção* são institutos diversos, ainda que interligados. A rigor, as normas jurídicas sancionatórias enquanto espécies da classe normas jurídicas também ostentam estrutura bímembre de hipótese e consequência. Enquanto a hipótese da norma sancionatória traduz-se na própria *infração* (descumprimento da norma primária dispositiva), o consequente diz com a *sanção* (multa, penalidade). *Infração* e *sanção*, portanto, são estruturas da norma jurídica sancionatória. Tratam-se de entidades que se encontram interligadas pela relação deôntica, mas que não se confundem.

Aplicando essas categorias ao caso em apreço, note-se que o artigo 31, § 5º da Lei n. 8.212/91, com redação dada pela MP n. 447, de 17.11.2008, serviu de fundamento apenas à descrição e capitulação da *infração*, não sendo o bastante, como de fato não o foi, para a aplicação da *sanção*, a qual, aliás, foi aplicada à luz dos artigos 92 da Lei n. 8.212/91 e 283, *caput* e § 3º do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99.

Nesse ponto, é bem verdade que o artigo 92 da Lei n. 8.212/91 faz referência ao Decreto n. 3.048/99, conforme se verifica da locução “*conforme dispuser o regulamento*” constante de sua parte final, mas isso não significa que a multa aplicada ao caso em apreço tem amparo apenas no Decreto.

Perceba-se que a questão aqui travada não diz respeito à natureza da obrigação tributária – se se trata de obrigação principal ou acessória –, tal como pontuou a DRJ às fls. 146/147. É cediço que as obrigações acessórias decorrem da *legislação tributária*, nos termos do artigo 113, § 2º do CTN, e que, à luz do artigo 96 do CTN, podem ser instituídas inclusive por Decreto, sendo razoável crer, aliás, que todos aqueles veículos normativos ali referidos têm aptidão para instaurar vínculo jurídico tributário de natureza acessória.

Na minha percepção, parece que o ponto nodal suscetível de análise, tal como levantado pela Recorrente, diz com a possibilidade de penalidade tributária ser instituída por outro veículo normativo que não a Lei em sentido formal, porque, segundo a Recorrente, em razão do princípio da legalidade estrita em matéria tributária tanto os tributos quanto as multas só podem ser instituídos por Lei.

O fato é que a penalidade aplicada ao caso concreto tem por fundamento a Lei e não o Decreto. Ressalte-se que o artigo 92 da Lei n. 8.212/91 autoriza ao Poder Executivo Federal, mediante Decreto, cominar penalidades às infrações a quaisquer dispositivos da Lei para os quais não haja previsão de sanção específica, respeitando-se os valores mínimos e máximos ali estabelecidos.

Além do mais, note-se que o artigo 283 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99 apenas atualizou o valor mínimo para essa espécie de infração, fixando-o em R\$ 636,17. Por outro lado, os artigos 102 da Lei n. 8.212/91 e 373 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99 autorizam que os valores expressos em moeda corrente referidos na Lei e no Regulamento sejam reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da previdência social.

Com efeito, os valores previstos no artigo 283 vem sendo reajustados através das Portarias Interministerial do Ministério da Previdência Social e Ministério da Fazenda, sendo que à época da presente autuação vigorava a Portaria MPS/MF nº 48, de 12/02/2009, a qual fixava o valor mínimo em R\$ 1.329,18.

Ao capitular a penalidade nos artigos 92 e 102 da Lei n. 8.212/91, a autoridade fiscal agiu em consonância com o ordenamento jurídico. Agora, se o artigo 92 da Lei n. 8.212/91 faz referência ao Decreto n. 3.048/99, não cabe à fiscalização não aplicá-lo por entendê-lo inconstitucional ou ilegal, uma vez que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, nos termos do que estabelece o artigo 142, *caput* e parágrafo único do CTN.

Aliás, o próprio Decreto n. 70.235/72 veda os órgãos de julgamento administrativo fiscal de afastarem a aplicação ou deixarem de observar lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade. É ver-se:

“Decreto n. 70.235/72

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

Em consonância com o artigo 26-A do Decreto n. 70.235/72, o artigo 62 do Regimento Interno - RICARF, aprovado pela Portaria MF n. 343, de junho de 2015 também

prescreve que é vedado aos membros do CARF afastar ou deixar de observar quaisquer disposições contidas em Lei ou Decreto:

“PORTARIA MF Nº 343, DE 09 DE JUNHO DE 2015.

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”

A Súmula CARF n. 2 também dispõe que este Tribunal não tem competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Veja-se:

“Súmula CARF n. 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Acrescente-se que no que concerne à legalidade dos atos infralegais, o artigo 16 da Lei n. 12.833, de 20.06.2013 inseriu o parágrafo único no artigo 48 da Lei 11.941/2009, porém ao sancionar a referida Lei a então Presidente da República vetou o inciso II do referido parágrafo único, conforme se pode observar das razões do veto abaixo transcrita:

“Art. 48. (...)

Parágrafo único. São prerrogativas do Conselheiro integrante do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF:

I - somente ser responsabilizado civilmente, em processo judicial ou administrativo, em razão de decisões proferidas em julgamento de processo no âmbito do CARF, quando proceder comprovadamente com dolo ou fraude no exercício de suas funções; e

II – (VETADO).

Razões do veto: o CARF é órgão de natureza administrativa e, portanto, não tem competência para o exercício de controle de legalidade, sob pena de invasão das atribuições do Poder Judiciário.”

Tendo em vista que a fiscalização agiu em consonância com os artigos 142 e 149 do CTN e que, por outro lado, não cabe ao CARF pronunciar-se sobre a inconstitucionalidade ou ilegalidade das normas aplicadas pela autoridade fiscal, penso que nesse ponto não assiste razão à Recorrente.

Em relação à alegação contida no item (ii), em que a Recorrente sustenta que não há se falar em aplicação de multa isolada, sob pena de afronta direta ao artigo 150, IV da CF/88, note-se que também não lhe assiste razão, porquanto nos termos do artigo 113, § 3º do CTN, *a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.*

Ignorando-se as impropriedades técnicas acometidas pelo legislador quando da edição do artigo 113, § 3º do CTN, tem-se que o descumprimento de obrigação acessória é normalmente previsto em lei como causa de aplicação de penalidade. Em casos tais é aplicada a multa isolada, que nada mais é do que a cobrança de certo valor a título de penalidade, tal como prescreve a legislação.

E ainda que assim não fosse, o fato é que a multa foi aplicada nos termos da legislação vigente, não cabendo ao CARF, pelas mesmas razões expostas anteriormente, afastar ou deixar de observar quaisquer disposições contidas em Lei ou Decreto sob alegações de inconstitucionalidade ou ilegalidade.

No caso em apreço, restou comprovado que a MONTMETAL MANUTENÇÃO E MONTAGENS LTDA infringiu a obrigação inculpada no artigo 31, § 5º da Lei n. 8.212/90, com redação dada pela MP n. 447, de 17.11.2008, combinado com o artigo 219, § 5º do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99. E a própria Lei n. 8.212/91 estabelece em seu artigo 92 que a infração a qualquer dispositivo ali contido sujeita o responsável à multa, de acordo com a gravidade da infração e conforme dispuser o Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, conheço do presente Recurso Voluntário e, no mérito, nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega