



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.726946/2012-17
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-012.242 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de outubro de 2023
Recorrente JUNTO SEGUROS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

FUNDAMENTO LEGAL DECLARADO INCONSTITUCIONAL PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Havendo declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal de dispositivo legal utilizado na fundamentação do lançamento inexistente é o crédito tributário.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. APRESENTAÇÃO DA GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DAS CONTRIBUIÇÕES. CONEXÃO COM O AUTO DE INFRAÇÃO RELATIVO À OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL.

Tratando-se de autuação decorrente do descumprimento de obrigação tributária acessória vinculada à obrigação principal, deve ser replicado, no julgamento do processo relativo ao descumprimento de obrigação acessória, o resultado do julgamento atinente ao descumprimento da obrigação tributária principal, que se constitui em questão antecedente ao dever instrumental.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto, cancelando-se o crédito tributário referente às competências 01 a 09 de 2007. Vencidos os conselheiros Rodrigo Duarte Firmino (relator) e Francisco Ibiapino Luz, que deram-lhe provimento parcial em menor extensão, mantendo-se o crédito tributário referente ao descumprimento da obrigação acessória (CFL 68), exceto quanto ao levantamento relativo a cooperativa de trabalho. Designado redator do voto vencedor o conselheiro Gregório Rechmann Júnior.

(documento assinado digitalmente)
Francisco Ibiapino Luz- Presidente

(documento assinado digitalmente)
Rodrigo Duarte Firmino - Relator

(documento assinado digitalmente)
Gregório Rechmann Júnior - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Diogo Cristian Denny, Gregorio Rechmann Junior, Rodrigo Duarte Firmino, Ana Claudia Borges de Oliveira, Jose Marcio Bittes, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado), Thiago Alvares Feital (suplente convocado), Francisco Ibiapino Luz (Presidente). Ausente o conselheiro Rodrigo Rigo Pinheiro, substituído pelo conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino.

Relatório

I. AUTUAÇÃO

Em 16/10/2012, fls. 230, o contribuinte foi regularmente notificado da constituição de créditos tributários para cobrança de contribuições sociais previdenciárias decorrentes de obrigações principais, Auto de Infração nº 37.384.661-4 Contribuinte Individual (administradores), Cooperativa de Trabalho e Patronal (Empresa e Sat/rat); Auto de Infração nº 37.384.662-2 Terceiros e de obrigações acessórias, Auto de Infração nº 37.384.660-6 CFL 68, **referentes a períodos de 01/2007 a 12/2008**, com aplicação de multa de mora e de ofício, além de juros, quanto às obrigações principais, **totalizando o montante em R\$ 1.618.775,65**, conforme fls. 2/29.

A exação está instruída com relatório (Refisc), fls. 32 e ss, circunstanciando os fatos e fundamentos de direito, sendo precedida por ação fiscal, Mandado de Procedimento Fiscal MPF nº 0910100.2012.00634, expedido para fiscalização dos períodos de 01/2007 a 12/2008, iniciado em 26/04/2012, precisamente às 15:40, fls. 73/74, encerrado em 08/10/2012, fls. 229, com intimações e exigências realizadas, respostas do contribuinte, planilhas e outros documentos, conforme fls. 38 a 228.

Em apertada síntese, ao examinar a escrituração contábil, informações constantes em DIRFs (Declaração de Imposto de Renda retido na Fonte) e GFIPs (Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia de Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social) a fiscalização tributária apurou o seguinte:

- a) Pagamentos efetuados ao amparo de recibos e a título de distribuição de PLR a administradores:

(Refisc)

4.1.2 Em resposta à intimação contida no TIF de nº 003 **o contribuinte apresentou**, entre outros, **recibos de pagamentos efetuados**, com os respectivos comprovantes de rendimentos pagos no ano de 2007 e 2008 ao Sr. Jorge Nacli Neto - CPF 185.421.909-04, com preenchimento no campo destinado a Natureza do Rendimento como "rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício" ao Sr. Jorge Nacli Neto - CPF 185.421.909-04, **alegando serem relativos a participação nos lucros sobre os resultados da companhia, referentes ao 2º semestre de 2006, 1º e 2º semestre de 2007 e 1º semestre de 2008**. Tal justificativa é improcedente, pois, a distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa fundamenta-se na Lei nº 10.101/2000, que prevê pagamentos a este título apenas aos colaboradores empregados das empresas, o que não era o caso do Sr. Jorge Nacli Neto, acionista, eleito membro do Conselho da Administração da empresa, não tendo, portanto, qualquer vínculo empregatício com ela. Assim sendo, os valores pagos a título de "participação nos lucros" ao referido acionista e conselheiro, nada mais são do que remuneração por serviços prestados por segurado contribuinte individual, na forma do artigo 190 da Lei

6.404/1976, integrando a base de cálculo das contribuições previdenciárias em qualquer caso, pois não está incluída entre aquelas que tem previsão legal de não incidência. A discriminação dos pagamentos efetuados ao Sr. Jorge Nacli Neto, juntamente com os demais beneficiários contribuintes individuais, constam individualmente na planilha anexa ao TIF Termo de Intimação Fiscal de nº 003, denominada "Modelo analítico dinâmico dos valores de retenção informados em DIRF", acompanhada também, dos respectivos comprovantes de rendimentos pagos nos exercícios de 2007 e 2008. **As contribuições apuradas decorrentes de todos os pagamentos aos contribuintes individuais não declarados em GFIP estão inseridos nos levantamentos "CP, CPI e CP2 -COMPLEMENTOS CONTRIBUINTE INDIVIDUAL", (grifo do autor)**

- b) Pagamentos efetuados em favor de diretores e realizados ao amparo da emissão de notas fiscais de prestação de serviço a empresas de mesmo responsável legal:

(Refisc)

4.1.3 **O contribuinte ora autuado efetuou pagamentos mensais aos seus Diretores João Gilberto Possiede e Alexandre Malucelli (Presidente e Vice Presidente respectivamente) conforme registram os lançamentos contábeis, baseados nas emissões de notas fiscais de prestação de serviços pelas seguintes empresas: 1) J.Possiede Consultoria em Seguros Ltda., CNPJ 05.085.854/0001-31, com domicílio a Rua Julia Ferreira Lima nº 150, em Quatro Barras-PR. cujo responsável legal é o Diretor-Presidente João Gilberto Possiede; 2) Homefit Assessoria e Consultoria Empresarial Ltda., CNPJ 07,536.527/0001-08, com domicílio a Rua Visconde de Nácar nº 1441- 4o andar, em Curitiba, cujo responsável legal é o Diretor Vice-Presidente Alexandre Malucelli. Acontece que, por se tratarem de administradores eleitos, através de Reunião do Conselho de Administração no dia 23 de março de 2004, nos termos do estatuto da empresa, e que os mesmos diretores também constam nas folhas de pagamento, recebendo os respectivos honorários no mesmo período das emissões das notas fiscais, ou seja, nos meses de janeiro de 2007 a dezembro de 2008, na qualidade de Diretor não empregado com FGTS - categoria 05, sem vínculo empregatício, conforme consta nas GFIPs respectivas. Aliás, vale ressaltar, os valores recebidos a título de honorários ou pró-labore registrados em folhas de pagamento e na GFIP são bastante inferiores àqueles recebidos pela "prestação de serviços de assessoria e consultoria", conforme planilha demonstrativa em anexo. Em função dessas constatações, no dia 03/07/2012 lavramos o Termo de Intimação Fiscal - TIF de nº 001 recebido pela empresa no dia 04/07/2012, solicitando os documentos comprobatórios {contratos e notas fiscais} que deram origem aos referidos pagamentos àquelas pessoas jurídicas, para que pudéssemos analisar adequadamente a situação. De posse da documentação solicitada, constatamos que as notas fiscais emitidas obedeciam numeração sequencial, comprovando assim a prestação de serviços única e exclusivamente para o contribuinte ora fiscalizado e que os contratos firmados (não registrados em cartórios de títulos e documentos) eram todos relativos a prestação de serviços de assessorias e/ou consultorias na área de securitização, quando no cadastro nacional de pessoa jurídica CNPJ da Receita Federal do Brasil as empresas se enquadraram nas Atividades 11 Código 70.20-4.00 - Atividades de consultoria em gestão empresarial, exceto consultoria técnica específica". Outro fato relevante é que os contratos obrigam expressamente nas suas cláusulas que a prestação de serviços deverá ser efetuada diretamente pelos seus responsáveis legais, que coincidentemente, também são os seus contratantes, ou seja, os pagamentos foram efetuados a título de prestação de serviços na condição de pessoas jurídicas, mediante contratos, mas que na realidade, conforme verificado no decorrer da ação fiscal, constatamos que são empresas constituídas, controladas e administradas pelos diretores da contratante e tendo como argumento contratual assessoria e consultoria geral, atividades estas que entendemos serem inerentes a rotina administrativa da diretoria da empresa, ainda mais sabendo-se que os dirigentes das contratadas são os mesmos que administram e comandam a**

contratante. Destacamos ainda que as referidas prestadoras de serviços não declararam nas GFIPs do referido período qualquer segurado, empregado ou sem vínculo empregatício, a não ser eles próprios e que as cláusulas contratuais obrigam à contratada que os serviços devem ser desenvolvidos e executados na pessoa do Srs. João Gilberto Possiede e Alexandre Malucelli (sócios-gerentes das contratadas), também diretores-administradores da contratante. Face ao exposto, consideramos os pagamentos efetuados com base nas notas fiscais emitidas por aquelas pessoas jurídicas, como retiradas a título de pró-labore, efetuadas pelos Diretores não empregados João Gilberto Possiede e Alexandre Malucelli no período de janeiro de 2007 a dezembro de 2008. Os valores estão descritos na planilha "DEMONSTRATIVO RETIRADAS DE DIRETORES COMPARANDO A FOLHA DE PAGAMENTO COM AS NOTAS FISCAIS EMITIDAS" em anexo, estando os valores das notas fiscais inseridos nos levantamentos denominado "CP, CPI e CP2 - COMPLEMENTO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL".

- c) Pagamentos efetuados em favor de empregado e realizados ao amparo da emissão de notas fiscais de prestação de serviço a empresas de mesmo responsável legal:

(Refisc)

4.2.1 Na mesma esteira dos fatos relatados no item anterior, constatamos que o contribuinte ora fiscalizado efetuou, também baseado na emissão de notas fiscais de prestação de serviços, pagamentos à empresa Henrich Consultoria Securitária Ltda - CNPJ 05.422.945/0001-15, cujo responsável legal, Sr. Gustavo Henrich, consta, também no mesmo período, nas folhas de pagamento da empresa, na condição de empregado, conforme GFIPs apresentadas pelo contribuinte ora fiscalizado. Assim sendo, diante da situação encontrada para este caso idêntica à daquela relatada no item b, e, de acordo com a documentação apresentada pela empresa ou seja, notas fiscais com numeração sequenciais emitidas pela empresa supracitada, todas para o contribuinte ora fiscalizado e contratos de prestação de serviços de assessoria e consultoria securitária (não registrado em cartórios de títulos e documentos com a imposição de exclusividade dos serviços a serem prestados pelo responsável legal pessoa física, e que a referida prestadora se enquadrou no cadastro nacional da pessoa jurídica no código "70.20.4.00 - Atividades de consultoria em gestão empresarial, exceto consultoria técnica específica", contrariando, assim, as cláusulas contratuais que destacam nas suas justificativas a pressuposta especialização securitária. Destacamos ainda que a referida prestadora de serviços não declarou nas GFIPs do referido período qualquer segurado, empregado ou sem vínculo empregatício, a não ser o próprio Sr. Gustavo Henrich e que as cláusulas contratuais impõe a obrigação à contratada de que os serviços serão desenvolvidos e executados na pessoa do Sr. Gustavo Henrich (sócio-gerente da contratada) e assalariado da contratante. **Face ao exposto, consideramos os referidos pagamentos efetuados baseados nas notas fiscais emitidas pelo referido prestador de serviços como salários pagos ao segurado empregado Gustavo Henrich, cujos valores não foram declarados em GFIP**, no respectivo período de janeiro de 2007 a dezembro de 2008. Os valores estão inseridos nos levantamentos "CS, CS1 e CS2 - COMPLEMENTO SALARIAL". (grifo do autor)

- d) Cooperativa de trabalho médico

Consta do relatório a comparação das sanções aplicadas, fls. 38/40, para fins de lançamento daquela menos gravosa.

II. DEFESA

Irresignado com a autuação, a contribuinte, por advogado representada, instrumento a fls. 249, apresentou defesa, conforme peça juntada a fls. 234 e ss, alegando prejudicial de decadência para parte do crédito, com fundamento no art. 150, §4º do Código Tributário Nacional – CTN, por tratar de lançamento suplementar; em preliminar aduziu inexigibilidade das contribuições relativas a pagamentos de prestação de serviços realizados por pessoas jurídicas, com fundamento no art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005 c/c art. 50 do Código Civil, considerando a modificação da relação jurídica realizada pela autoridade tributária a partir de meras presunções e não havendo demonstração do intuito de suprimir o recolhimento dos tributos, além também de arbitrar valor em desconformidade com a regra de regência, o art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991.

No mérito entendeu que a distribuição de PLR a acionista e administrador é assegurada na Constituição Federal de 1988, art. 7º, XI, não havendo motivo para a exclusão realizada pelo fisco; quanto às multas que não foi observada a retroatividade benigna, onerando a empresa e com olvido de se confrontar a penalidade vigente com a multa de mora, para além também, quanto à sanção imposta ao amparo do Auto de Infração nº 37.384.660-6, CFL 68, da falta de confrontação da penalidade prevista no art. 32 com o art. 32-A, ambos da Lei nº 8.212, de 1991. A contribuinte discordou do procedimento adotado pela autoridade de comparar os novos valores com o somatório das multas previstas na legislação anterior.

Aduziu ser inaplicável os juros moratórios sobre a multa de ofício, requereu o aproveitamento dos tributos já pagos pelas pessoas jurídicas desconsideradas, além da procedência de sua peça impugnatória.

Por fim juntou cópia de documentos, conforme fls. 251/298.

III. DESISTÊNCIA PARCIAL DO CONTENCIOSO

Conforme consta de pedido a fls. 303 e ss, a contribuinte desistiu de parte do contencioso, quanto aos Autos de Infração nº 37.384.661-4 e 37.384.662-2, referentes aos lançamentos das competências a partir de 10/2007, remanescendo àqueles de 01/2007 a 09/2007.

IV. DECISÃO ADMINISTRATIVA DE PRIMEIRO GRAU

A 12ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo – DRJ/SPO julgou a impugnação improcedente, conforme Acórdão nº 16-57.663, de 08/05/2014, fls. 461/482, cuja a ementa abaixo se transcreve:

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. Após a publicação da Súmula Vinculante nº 8 do STF, via de regra, o prazo decadencial a ser aplicado às contribuições previdenciárias, é aquele previsto no artigo 173, inc. I do CTN, aplicando-se o prazo decadencial do artigo 150, § 4º do CTN somente quando o sujeito passivo apura o valor devido, presta informações ao fisco e antecipa o pagamento das contribuições, mesmo que parcialmente.

Tratando-se de Auto de Infração lavrado em razão do descumprimento de obrigação acessória, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, do CTN.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA. Somente quando a multa prevista no art. 32, § 5º da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.528/97 é aplicada isoladamente é que deve ser comparada com a penalidade prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, para fins de aferição da norma mais benéfica.

A multa de ofício está sujeita aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic), incidentes sobre o seu valor.

A contribuinte foi regularmente notificada em 16/08/2014, conforme fls. 484/486.

V. RECURSO VOLUNTÁRIO

Em 02/09/2014 a recorrente, por advogado representada, instrumento a fls. 249, interpôs recurso voluntário, fls. 488/499.

Alega prejudicial de decadência para parte do crédito, com fundamento no art. 150, §4º do Código Tributário Nacional – CTN, por tratar de lançamento suplementar, inclusive citando precedente deste Conselho, Súmula Carf nº 99.

No mérito, quanto à sanção imposta ao amparo do Auto de Infração nº 37.384.660-6, CFL 68, aduz a falta de confrontação da penalidade prevista no art. 32 com o art. 32-A, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, discordando do procedimento adotado pela autoridade de comparar os novos valores com o somatório das multas previstas na legislação anterior. Entende ser inaplicável os juros moratórios sobre a multa de ofício.

Por derradeiro requereu o provimento do recurso.

É o relatório!

Voto Vencido

Conselheiro Rodrigo Duarte Firmino, Relator.

I. ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário interposto é tempestivo e obedece aos requisitos legais, portanto dele conheço.

II. DELIMITAÇÃO DA LIDE

Por expressa renúncia ao contencioso de parte do crédito, fls. 303 e ss, somente está em discussão aqueles relativos às competências de 01/2007 a 09/2007.

III. PREJUDICIAL DE DECADÊNCIA

Alega a recorrente prejudicial de decadência para parte do crédito, com fundamento no art. 150, §4º do Código Tributário Nacional – CTN, por tratar de lançamento suplementar, inclusive citando precedente deste Conselho, Súmula Carf nº 99.

Em exame aos autos e à *ratio essendi* do lançamento verifico que a cobrança tributária discutida diz respeito à FALTA TOTAL de pagamento das contribuições sociais relativas a cooperativas de trabalho; distribuição de pró-labore aos diretores a título de PLR ou como prestação de serviço, ao amparo de notas fiscais, pago este também a empregado.

Compulsando a documentação de cópias juntadas a fls. 273 e ss verifico que constam GPS e respectivos comprovantes de pagamento de contribuições previdenciárias para aquelas competências que remanescem em discussão no contencioso, sendo imperioso aplicar a regra estabelecida no art. 150, §4º do CTN, **até também por força do precedente citado na peça recursal, a Súmula Carf nº 99.**

Todavia, em relação aqueles créditos oriundos das chamadas obrigações acessórias, *in casu*, correspondentes ao Auto de Infração nº 37.384.660-6 (CFL 68), **aplico os precedentes de cumprimento obrigatório deste Conselho, conforme abaixo transcrevo, que estabelecem a obrigatoriedade do uso da regra geral disposta no art. 173, I do CTN, mesmo que as obrigações principais sejam decadentes:**

(Súmula CARF nº 148)

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.** (grifo do autor)

(Súmula CARF nº 174)

Lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN.

As obrigações tributárias dividem-se em principais, notadamente a de pagar o tributo e também em acessórias, que muito embora outros ramos jurídicos, tal como o direito civil, as vincule à principal, **aqui na seara tributária estas se assentam fundamentalmente sobre um DEVER INSTRUMENTAL do contribuinte, qual seja, o de realizar prestações positivas ou negativas, previstas na legislação e no interesse da fiscalização ou da arrecadação de tributos.** Ou seja, trata-se de dar instrumentalidade ao órgão tributário para que este exerça o seu *múnus público*, essa é a inteligência do art. 113 do Código Tributário Nacional – CTN, Lei nº 5.172, de 1966, abaixo integralmente transcrito:

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.(grifo do autor)

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

Portanto, não há que se falar em vínculo de obrigação acessória tributária à principal, vez que a sua ligação está efetivamente no dever do contribuinte instrumentalizar o estado com a prestação de dados, informações, declarações, entre outros, que permitam o exercício da arrecadação e da fiscalização de tributos.

Feitas essas considerações, prossigo a análise quanto à decadência da multa objeto do lançamento em discussão neste contencioso, pois claramente se trata de dever instrumental, para o qual o prazo definido de lançamento é o art. 173, inc. I do CTN, diverso, portanto e *in casu*, daquele estabelecido na obrigação principal, com sede no art. 150, §4º de referido código.

Nascida a obrigação acessória, pelo simples fato da inobservância do dever instrumental, esta se converte em principal, nos termos da lei, e não há que se ligar àquela referente ao pagamento do tributo, **ainda que se estabeleça em percentual deste**, pois que a lógica aqui não é matemática, $\{(m) \text{ multa } (x) - \text{tributo}\} m = 100\% \text{ de } x$, se $x = 0$, logo $m = 0$, **mas sim jurídica**, qual seja, nasceu a obrigação de pagar a multa, então ela se extingue, pela sua decadência, não de outra, **após o transcurso do prazo**. Reforce-se, o dever de pagar o tributo é totalmente diverso daquele constante deste lançamento, portanto, **não podem tais obrigações se equivaler no tempo, ainda que de forma reflexa**, sob pena de descumprimento dos termos da lei, os quais este Conselho se vincula.

Isto posto, vale ainda lembrar as sábias lições de Carlos Maximiliano, (Hermenêutica e Aplicação do Direito, 16ª ed.1997, pag. 166) “Deve o Direito ser interpretado inteligentemente: **não de modo que a ordem legal envolva um absurdo**, prescreva inconveniências, **vá ter a conclusões inconsistentes** ou impossíveis” (grifo do autor).

Razão parcial somente em relação às obrigações principais.

IV. INCONSTITUCIONALIDADE DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA - RMI

Quanto ao lançamento relativo à cooperativa de trabalho, observo os seguintes fundamentos da exação:

227 - CONTRIBUICAO DAS EMPRESAS EM GERAL RELATIVAMENTE A SERVICOS QUE LHE SAO PRESTADOS POR COOPERADOS POR INTERMEDIO DE COOPERATIVAS DE TRABALHO

227.01 - Competências : 03/2007 a 04/2007, 06/2007 a 12/2007, 01/2008 a 12/2008

Lei n. 8.212 de 24.07.91, art. 22, IV (com a redacao dada pela Lei n. 9.876 de 26.11.99); Regulamento da Previdencia Social aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, art.201, III (na redacao dada pelo Decreto n. 3.265, de 29.11.99). (grifo do autor)

Há que se destacar que o art. 22, IV da Lei nº 8.212, de 1991, utilizado como fundamento foi declarado inconstitucional em 23/04/2014 pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário nº 595.838, de ementa abaixo transcrita:

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.

Diante do exposto, considerando os termos em que reza o art. 62, §1º, inc. I do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 2015, tenho por inexistente a autuação, vez que fulminado o seu fundamento jurídico.

V. MÉRITO - ADOÇÃO DOS FUNDAMENTOS DA DECISÃO DE ORIGEM

Por serem as razões de defesa apresentadas quanto ao mérito aquelas mesmas expostas na impugnação, adoto, **por igual convicção**, os fundamentos da decisão recorrida, nos termos do art. 50, §1º da Lei nº 9.784, de 1999 c/c art. 57, §3º, Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, mediante a transcrição do Acórdão nº 16-57.663 (voto do relator):

Da Multa por Descumprimento de Obrigação Acessória - Auto de Infração nº 37.384.660-6

Não prospera a pretensão da Impugnante no sentido de que a multa pela falta de informação em GFIP deveria confrontar a penalidade prevista no antigo art. 32 da Lei nº 8.212/91 com aquela prevista no art. 32-A da mesma lei, pois representaria valor substancialmente menor do que o aplicado.

Com a edição da Medida Provisória nº 449 de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.491 de 27/05/2009, alterações significativas surgiram quanto à sistemática para cálculo da multa quando constatada pela fiscalização a omissão de fatos geradores em GFIP, como no presente caso, tornando-se necessária a análise do valor da multa aplicada e sua adequação à legislação tributária.

No caso, há, ainda, que se observar que a multa está sujeita às regras da retroatividade benigna previstas no art. 106, inc. II, alínea "c" do CTN.

Desse modo, a hipótese reclama análise sobre os efeitos da nova redação dada pela Lei nº 11.941/09 aos artigos 32 e 35, e inclusão dos artigos 32-A e 35-A na Lei nº 8.212/91, visando descortinar o novo sistema jurídico para aplicação de multas aos débitos previdenciários.

Assim sendo, ao considerarmos determinada infração, cumpre analisar quais as penalidades vigentes antes da MP nº 449/08 e as agora estabelecidas para a infração em causa, comparando-se caso a caso, competência a competência, qual o regime jurídico mais benéfico, se o anterior ou posterior à modificação.

No regime anterior à edição da MP nº 449/08, quando a infração cometida pelo contribuinte era composta de não declaração em GFIP somada ao não recolhimento das contribuições não declaradas, existiam duas punições, quais sejam: i) uma pela não declaração em GFIP, que ensejava auto de infração por descumprimento de obrigação acessória, com fundamento no art. 32, inc. IV e § 5o da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei nº 9.528/97; e ii) multa pelo não cumprimento da obrigação principal no tempo oportuno, com fundamento no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.876/99, além da exigência do recolhimento do valor referente à própria obrigação principal.

Quando da entrada em vigor da MP nº 449/08 (convertida na Lei nº 11.941/09), que revogou o art. 32, § 5o, deu nova redação ao art. 35, e incluiu o art. 35-A na Lei nº 8.212/91, esta mesma infração ficou sujeita a multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/07.

Em outros termos, a situação descrita, que antes ensejava a lavratura de, no mínimo, dois autos de infração (um por descumprimento de obrigação acessória e outro lançando o quantum não recolhido com a devida multa), passou a ser abordada através de um único dispositivo legal, que remete a aplicação da multa de ofício.

Para esclarecer, transcrevemos abaixo referidos dispositivos legais:

Lei nº 8.212/91 na redação vigente antes da edição MP nº 449/08 convertida na Lei nº 11.941 de 27/05/2009

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse

do INSS.

(...)

§ 4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo:

<i>0 a 5 segurados</i>	<i>1/2</i>	<i>valor mínimo</i>
<i>6 a 15 segurados</i>	<i>1 x o</i>	<i>valor mínimo</i>
<i>16 a 50 segurados</i>	<i>2 x o</i>	<i>valor mínimo</i>
<i>51 a 100 segurados</i>	<i>5 x o</i>	<i>valor mínimo</i>

101 a 500 segurados 10 x o valor mínimo

501 a 1000 segurados 20 x o valor mínimo

1001 a 5000 segurados 35 x o valor mínimo

acima de 5000 segurados 50 x o valor mínimo

§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.

(...)

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

(...)

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;

b) setenta por cento, se houve parcelamento;

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento;

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento.

Lei nº 8.212/91 na redação vigente após a edição da MP nº 449/08 convertida na Lei nº 11.941 de 27/05/2009

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

II - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso

de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I - à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou

II - a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I - R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e

II - R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.

Art.35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Lei nº 9.430/96, na redação dada pela Lei nº 11.488/07

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

Visando o esclarecimento do novo regime de aplicação das multas, foi editada a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 4 de dezembro de 2009 (DOU de 08/12/2009), dispondo sobre a aplicação do disposto nos artigos 35 e 35-A da Lei nº 8.212/91, conforme segue:

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

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

(...)

Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela

prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

Portanto, para os casos em que foi adimplida a obrigação principal, tendo havido, no entanto, descumprimento da obrigação acessória (não declaração ou declaração com omissões), a legislação alterada prevê a aplicação de multa prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212/1991. Ou seja, somente quando a multa prevista no art. 32, § 5º da Lei nº 8.212/91, na redação anterior à Lei nº 11.941/2009, é aplicada isoladamente, o que, conforme visto, não ocorreu no presente caso, é que deve ser comparada com a penalidade prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, para fins de aferição da norma mais benéfica, nos termos, também, do Parecer PGFN/CAT nº 433/2009, do qual transcrevemos o trecho a seguir:

"27. ... a comparação do art. 32, § 5º, da Lei 8.212, de 1991, quando isoladamente aplicado, deve ser feita em relação ao recente art. 32-A, II, para fins de aferição da norma mais benéfica... " (grifamos)

Importante, ainda, observar o disposto no art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13/11/2009, incluído pela IN RFB nº 1.027, de 22/04/2010, conforme segue:

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

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

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

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

(...)

(grifamos)

Nestes termos, encontra-se correto o cotejamento efetuado pelo Auditor Fiscal entre as multas do § 5º, do art. 32 e inc. II, do art. 35 da Lei nº 8.212/91, e a penalidade pecuniária da Lei nº 9.430/96, art. 44, inc. I, que se destina a punir ao mesmo tempo a falta de pagamento e a falta de declaração ou declaração inexata, conforme se depreende do comparativo de multa anexo ao Auto de Infração em debate.

Desse modo, correta a aplicação da multa para as competências 02 e 08/2007 e 02 e 08/2008 de acordo com a legislação vigente à época dos fatos geradores: art. 32, § 5º da Lei nº 8.212/91, na redação anterior à Lei nº 11.941/2009, combinado com o art. 284, inc. II e art. 373 do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99:

Lei nº 8.212/91:

Art. 32. A empresa é também obrigada a: (...)

§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. (Parágrafo incluído pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99:

Art. 284. A infração ao disposto no inciso IV do caput do art. 225 sujeitará o responsável às seguintes penalidades administrativas:

(...)

II - cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no inciso I, pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção ou substituição, quando se tratar de infração cometida por pessoa jurídica de direito privado beneficente de assistência social em gozo de isenção das contribuições previdenciárias ou por empresa cujas contribuições incidentes sobre os respectivos fatos geradores tenham sido substituídas por outras; e (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 9.6.2003)

(...)

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.

Desta forma, não procedem as alegações de que o critério empregado pela fiscalização na aplicação da multa é insubsistente.

Dos Juros Moratórios sobre a Multa de Ofício

O contribuinte contesta a incidência dos juros de mora, à taxa SELIC, sobre a multa de ofício.

Dispõe o art. 161 do Código Tributário Nacional:

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

Como se viu, o CTN admite a incidência de juros de mora sobre as multas lançadas de ofício. A expressão "sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis " apenas reforça a ideia de que juros e multa não são excludentes entre si.

Considerando o disposto no art. 161 do CTN, acima transcrito, foi editada a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 10, de 14 de novembro de 2008 (D.O.U. de 17/11/2008), nos seguintes termos:

Art. 1º Os créditos constituídos a partir da publicação desta Portaria em decorrência de descumprimento de obrigação acessória relativa às contribuições previdenciárias estão sujeitos aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic), a que se refere o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o seu valor.

Parágrafo único: O percentual dos juros moratórios relativos aos meses de vencimentos ou pagamentos dos créditos referidos no caput corresponderá a 1% (um por cento).

(...)

Sobre o tema, há importante precedente fixado por este Conselho e inclusive vinculante, que também utilizo como razão de decidir:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Súmula CARF nº 108)

VI. CONCLUSÃO

Por tudo posto, para as competências em discussão nos autos de 01/2007 a 09/2007, voto em dar parcial procedência ao recurso voluntário para excluir aqueles créditos relativos às obrigações principais, em razão de decadência e conforme o art. 150, §4º do CTN; assim como também retirar os créditos correspondentes à cooperativa de trabalho.

É como voto!

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Duarte Firmino

Voto Vencedor

Conselheiro Gregorio Rechmann Junior, Redator designado.

Em que pese as bem fundamentadas razões de decidir do ilustre relator, peça vênha para delas discordar no que tange ao reflexo do julgamento referente ao auto de infração por descumprimento da obrigação principal (AIOP) na análise do auto decorrente do descumprimento da obrigação acessória (AIOA).

Inicialmente, cumpre destacar que, conforme exposto linhas acima, trata-se o presente caso de lançamento fiscal com vistas a exigir *crédito tributário de contribuições devidas à Previdência Social, ao Sat/rat e a Terceiros (Salário Educação, INCRA) das competências 01/2007 a 12/2008, não declaradas em GFIP, incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados, contribuintes individuais e sobre valores pagos a cooperativas de trabalho:*

Auto de Infração Debcad nº	Contribuições	Valor Total (R\$)
37.384.661-4	Empresa/Sat	1.545.321,26
37.384.662-2	Terceiros	8.769,59
37.384.660-6	Multa	64.684,80

Outrossim, conforme igualmente exposto no Relatório supra, *a contribuinte desistiu de parte do contencioso, quanto aos Autos de Infração nº 37.384.661-4 e 37.384.662-2, referentes aos lançamentos das competências a partir de 10/2007, remanescendo àqueles de 01/2007 a 09/2007* (grifei e destaquei).

O douto relator do presente caso concluiu o seu voto no seguinte sentido:

(i) em relação aos AIOP's 37.384.661-4 e 37.384.662-2:

(i.i) cancelar o lançamento fiscal referente às competências de 01 a 09/2007 (remanescentes após a desistência parcial da Contribuinte), em face do transcurso do lustro decadencial nos termos do art. 150, § 4º, do CTN; e

(i.ii) cancelar o lançamento fiscal correspondente à cooperativa de trabalho

NOTA: a decisão, neste particular, fica sem efeito, considerando que o débito remanescente após a decisão parcial da Contribuinte restou integralmente atingido pela decadência, nos termos do voto do próprio d. relator.

(ii) em relação ao AIOA 37.384.660-6 (CFL 68):

(ii.i) excluir da base de cálculo da multa aplicada os valores referentes à cooperativa de trabalho, cujo lançamento no AIOP foi julgado improcedente.

Como se vê, em relação ao AIOA 37.384.660-6 (CFL 68), o d. relator não reconheceu neste o reflexo da extinção do crédito no correspondente AIOP em razão do lustro decadencial, residindo aí o ponto de divergência que ora se passa a demonstrar.

Conforme fartamente já exposto, o AIOA 37.384.660-6 se trata de autuação fiscal em decorrência de descumprimento de obrigação acessória consubstanciada no dever de informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS (CFL 68).

Verifica-se, pois, que o AIOA 37.384.660-6 ora em análise é uma decorrência do descumprimento da própria obrigação principal: fatos geradores da contribuição previdenciária.

Assim, deve ser replicado ao julgamento do AIOA 37.384.660-6, relativo ao descumprimento de obrigação acessória, o resultado do julgamento dos AI's atinentes ao descumprimento das obrigações tributárias principais, que se constituem em questão antecedente ao dever instrumental.

Dessa forma, considerando que em relação ao AIOP os créditos tributários – base de cálculo da multa aplicada no presente PAF – referentes às competências de 01 a 09/2007 foram exonerados, impõe-se, por conseguinte, o cancelamento do lançamento fiscal do AIOA 37.384.660-6 também em relação ao mesmo período: 01 a 09/2007.

O racional, aqui defendido, pode assim ser resumido: a extinção do crédito tributário no AIOA, em face da extinção da sua base de cálculo, a qual foi apurada e cancelada no AIOP, sendo irrelevante, no entendimento deste conselheiro, os motivos que ensejaram o cancelamento da autuação no AIOP.

Neste contexto, considerando que a base de cálculo da multa aplicada no AIOA corresponde a 100% da contribuição não declarada (observado o limite legal) e lançada no auto de infração referente ao descumprimento da obrigação principal e que, em relação a este, os valores lançados atinentes às competências de 01 a 09/2007 foram exonerados, deve ser dado parcial provimento ao presente recurso voluntário, para, em relação ao AIOA 37.384.660-6 (CFL 68), além da exclusão da base de cálculo da multa aplicada dos valores referentes à cooperativa de trabalho, tal como decidido por este Colegiado nos termos do voto do d. relator, cancelar, também, integralmente as competências de 01 a 09/2007 do referido AIOA 37.384.660-6 (CFL 68).

(documento assinado digitalmente)

Gregorio Rechmann Junior