



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15949.000024/2010-16
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-010.936 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de dezembro de 2022
Recorrente ELOBRÁS INDÚSTRIA DE PLÁSTICOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/03/2000 a 31/03/2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). RECURSO VOLUNTÁRIO. ADMISSIBILIDADE. GARANTIA RECURSAL. INEXIGIBILIDADE. STF. SÚMULA VINCULANTE. ENUNCIADO Nº 21. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. EXIGIBILIDADE. SUSPENSÃO. APLICÁVEL.

A admissibilidade do recurso voluntário independe de prévia garantia recursal em bens ou dinheiro.

PAF. LANÇAMENTO. REQUISITOS LEGAIS. CUMPRIMENTO. NULIDADE. INEXISTENTE.

Cumpridos os pressupostos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e tendo o autuante demonstrado de forma clara e precisa os fundamentos da autuação, improcede a arguição de nulidade quando o auto de infração contém os requisitos contidos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e ausentes as hipóteses do art. 59, do mesmo Decreto.

OBRIGAÇÕES PRINCIPAL E ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTOS. EMPREGADOS. CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. REMUNERAÇÕES. GUIA DE RECOLHIMENTO DO FUNDO DE GARANTIA DO TEMPO DE SERVIÇO E DE INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL (GFIP). NÃO INCLUSÃO. *BIS IN IDEM*. INEXISTÊNCIA.

A autuação decorrente do descumprimento da obrigação principal de oferecer à tributação as remunerações dos segurados empregados e contribuintes individuais não se confunde com aquela motivada pelo descumprimento da obrigação acessória que o contribuinte tem de informar, em GFIP, os dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. Logo, afastada está a suposta ocorrência de *bis in idem*, eis que ditos lançamentos estão fundamentados em preceitos legais próprios e distintos.

PAF. INCONSTITUCIONALIDADES. APRECIÇÃO. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 2. APLICÁVEL.

Compete ao poder judiciário aferir a constitucionalidade de lei vigente, razão por que resta inócua e incabível qualquer discussão acerca do assunto na esfera administrativa. Ademais, trata-se de matéria já sumulada neste Conselho.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PRAZO DECADENCIAL. INÍCIO DA CONTAGEM. REGRA GERAL. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 148. APLICÁVEL.

Tratando-se de lançamento de ofício decorrente do descumprimento de obrigação acessória, aplica-se a contagem de prazo decadencial prevista no 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 mesmo Código.

PESSOA JURÍDICA. EMPRESA INTERPOSTA. SERVIÇO. PRESTAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO. TOMADOR. SEGURADO EMPREGADO. ENQUADRAMENTO. TRIBUNAL SUPERIOR DO TRABALHO (TST). ENUNCIADO Nº 331. APLICÁVEL.

A contratação de empregados mediante empresa interposta é ilegal, devendo a fiscalização descaracterizar a relação jurídica então estabelecida para enquadrar reportados trabalhadores como segurados empregados da tomadora.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. GUIA DE RECOLHIMENTO DO FUNDO DE GARANTIA DO TEMPO DE SERVIÇO E DE INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL (GFIP). APRESENTAÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. FATOS GERADORES. TOTALIDADE. DADOS NÃO CORRESPONDENTES. PENALIDADE APLICÁVEL. CFL 68.

O contribuinte que deixar de informar mensalmente, por meio da GFIP, os dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias se sujeitará à penalidade prevista na legislação de regência.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. APRESENTAÇÃO DA GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DAS CONTRIBUIÇÕES. CONEXÃO COM OS PROCESSOS RELATIVOS ÀS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS PRINCIPAIS.

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 do processo atinente ao descumprimento da obrigação tributária principal, que se constitui em questão antecedente ao dever instrumental.

PAF. RECURSO VOLUNTÁRIO. NOVAS RAZÕES DE DEFESA. AUSÊNCIA. FUNDAMENTO DO VOTO. DECISÃO DE ORIGEM. FACULDADE DO RELATOR.

Quando as partes não inovam em suas razões de defesa, o relator tem a faculdade de adotar as razões de decidir do voto condutor do julgamento de origem como fundamento de sua decisão.

OBRIGAÇÕES PRINCIPAL E ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. GFIP. APRESENTAÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. FATOS GERADORES. TOTALIDADE. DADOS NÃO CORRESPONDENTES. PENALIDADES ASSOCIADAS. EXIGÊNCIAS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INOVAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICÁVEL.

Aplica-se o instituto da retroatividade benigna relativamente às penalidades associadas correspondentes aos fatos geradores ocorridos até 30 de novembro de 2008, exigidas mediante lançamentos de ofício pelo descumprimento das obrigações principal e acessória do contribuinte informar mensalmente, por meio da GFIP, os dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto, para cancelar o crédito tributário atinente às competências 3 a 11 de 2000, eis que atingido pela decadência, baseada no CTN, art. 173, I; bem como excluir da respectiva base de cálculo os valores cancelados no processo dito principal, nº 11020.004596/2008-61. Vencidos os conselheiros Rodrigo Duarte Firmino, Francisco Ibiapino Luz (relator) e José Márcio Bittes, cujo provimento foi dado em menor extensão, apenas reconhecendo ter-se operado a decadência quanto as competências 3 a 11 de 2000. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Gregório Rechmann Júnior. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Rodrigo Duarte Firmino.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente e Relator

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Júnior – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros(a): Ana Claudia Borges de Oliveira, Rodrigo Duarte Firmino, José Márcio Bittes, Francisco Ibiapino Luz (presidente), Gregório Rechmann Junior e Vinícius Mauro Trevisan.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte com a pretensão de extinguir crédito tributário decorrente do descumprimento da obrigação acessória de apresentar a GFIP com dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (CFL-68).

Auto de Infração e Impugnação

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto excertos do relatório da decisão de primeira instância – Decisão-Notificação nº 19.422.4/0488/2006 - proferida pela Delegacia da Receita Previdenciária em Caxias do Sul, transcritos a seguir (processo digital, fls. 157 a 169):

DA AUTUAÇÃO

1. A empresa supracitada foi autuada na pessoa de seu sócio-gerente, Sr. Luisinho Evaristo Marin, pelo Auto de Infração n.º 35.937.397-6, de 24/05/2006, por ter deixado de informar nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP's os valores pagos a cooperativa de trabalho UNIMED; os valores relativos à remuneração dos sócios-gerentes e contribuintes individuais, bem como os valores relativos à remuneração de segurados empregados e administradores da Dimol (moldagem Elobrás), tudo no período de 03/2000 a 03/2006, conforme constatado em ação fiscal.

DA IMPUGNAÇÃO

2. Dentro do prazo regulamentar, a autuada apresentou impugnação, às fls. 38 a 47, alegando em síntese que:
 - 2.1. reapresentou as GFIP's devidamente retificadas quanto às informações relativas às remunerações dos sócios-gerentes, contribuintes individuais e cooperativa de trabalho UNIMED, requerendo a relevação da multa aplicada.
 - 2.2. Quanto à omissão referente aos empregados e administradores da Dimol, argúi a nulidade do auto, pois deve ser cobrado daquela empresa e não da Elobras. Argúi que mesmo entendendo pela desconsideração da pessoa jurídica Dimol, não pode ser ignorado o fato de que as informações originais foram prestadas e não se anulam. Não há infração porque as informações ditas omissas pelo INSS foram apresentadas pela outra empresa.
 - 2.3. Frente ao exposto, requer a relevação da multa por cumprir todas as exigências do artigo 291, do Decreto nº 3.048/99.

DA DILIGÊNCIA

3. Após a apresentação da defesa, os autos baixaram em diligência para apreciação da auditora fiscal autuante sobre as alegações da impugnante e os documentos juntados. Às fls. 52 do processo, a mesma se manifesta dizendo que observou a correção parcial das infrações, pois não foram apresentadas as GFIP's relativas às competências 03/2000; 04/2000, quanto à UNIMED e 05/2000, para as informações relativas ao pro-labore.
 - 3.1. Também, não foram prestadas as informações referentes aos segurados empregados lotados na seção de moldagem (Dimol), nas competências compreendidas entre 07/2000 a 03/2006.
 - 3.2. Pelo exposto, aduz que o contribuinte sanou parcialmente a falta, sendo que a multa passa a ser de R\$ 257.611,60, conforme discriminativo a seguir:
[...]
4. Ainda, é de se salientar que foi elaborado relatório complementar ao Auto de Infração, vez que originalmente não constou porque os falos geradores referentes aos segurados da empresa DIMOL deviam ser informados nas GFIP's da autuada.
 - 4.1. Do relatório complementar de fls. 56/61, e demais documentos anexados às fls. 62/120, foi dada ciência ao contribuinte e reaberto o prazo de defesa para manifestação.
 - 4.2. O relatório complementar foi recebido pelo contribuinte em 04/09/2006, conforme Aviso de Recebimento - AR. Entretanto, em 22/08/2006, o mesmo tinha apresentado "Aditamento à Impugnação", aduzindo que:

- a) o percentual de multa de 100% é abusivo;
- b) que não houve razão para a desconsideração da pessoa jurídica da empresa Dimol Ferramentas e Serviços Ltda., inscrita no CNPJ sob o n.º 03.785.404/0001-26;
- c) que em apenas quinze dias de prazo da defesa não teve tempo de buscar os documentos necessários ao deslinde da questão, mas que agora vem apresentar os documentos para comprovar a verdade material;
- d) que operou-se a decadência com relação ao ano de 2000;
- e) que é impossível a cumulação de multas para uma única infração, eis que também tem uma NFLD com multas e juros para o mesmo período da multa aqui aplicada. Já houve o lançamento de multa moratória, não podendo ser lançada nova multa punitiva;
- f) que o terceiro apresentou no tempo correto suas próprias GFIP's com todas as informações, não havendo a omissão que o INSS alega e que perfaz quase a totalidade da multa imposta;
- g) que não houve infração material, pois as contribuições foram recolhidas pela empresa DIMOL, através do SIMPLES, e que os demais valores não abrangidos pelo SIMPLES, também foram pagos pela DIMOL e estão comprovados nas GPS que anexa;
- h) que os funcionários são da DIMOL e não da ELOBRÁS, não se confundindo as duas empresas;
- i) que a multa de 100% sobre as contribuições já pagas pela DIMOL é desproporcional e confiscatória, requerendo o cancelamento do auto de infração para os fatos ocorridos no ano de 2000, frente à decadência, o cancelamento do auto frente à multa já imposta na notificação e, alternativamente, seja reduzido o percentual do valor da multa para o limite imposto pela legislação.

5. Em 19/09/2006, dentro do prazo de defesa reaberto pelo Relatório Complementar, a autuada apresentou nova impugnação repisando os motivos expostos no aditamento à impugnação, tratados no item anterior.

(Destaques no original)

Julgamento de Primeira Instância

A Delegacia da Receita Previdenciária em Caxias do Sul julgou improcedente a contestação da Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados na Decisão-Notificação recorrida, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 157 a 169):

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - DESCUMPRIMENTO

Constitui infração a empresa apresentar GFIP/GRFP, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. Art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91.

A falta de informação quanto a valores pagos à cooperativa de trabalho; a remuneração de contribuintes individuais e valores não informados frente à desconsideração de serviço prestado por empresa interposta, acarreta a lavratura de auto de infração.

Ocorrência de circunstância atenuante em determinadas ocorrências releva a multa nas mesmas, de acordo com o art. 291, §1º do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decree n.º 3.048/99, e artigo 656, § 6º, da Instrução Normativa N.º 03/2005.

(Destaques no original)

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, basicamente repisando os argumentando apresentados na impugnação, inovando apenas quanto à inexigibilidade de garantia recursal, nada acrescentando de relevante para a solução da presente controvérsia (processo digital, fls. 172 a 188 e 206 a 207).

Contrarrazões ao recurso voluntário

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz, Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 17/11/2006 (processo digital, fls. 170 e 203), e a peça recursal foi interposta em 19/12/2006 (processo digital, fls. 172 e 203), dentro do prazo legal para sua interposição. Logo, já que atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dele tomo conhecimento.

Preliminares**Suspensão da exigibilidade do crédito tributário e garantia recursal**

A lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, art. 126, § 1º, preconizava o depósito prévio como pressuposto de admissibilidade do recurso voluntário que pretendesse discutir crédito previdenciário. Na mesma linha, a Medida Provisória nº 2.176-79, de 23 de agosto de 2001, incluiu igual exigência no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, sendo convertida na Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, que manteve reportada condição de admissibilidade.

Contudo, o STF vinha declarando a inconstitucionalidade de reportada exigência em sede de controle difuso, sob o entendimento de que o direito à ampla defesa e ao contraditório estava, por ela, sendo afetados.

Na sequência, a Medida Provisória nº 413, de 3 de janeiro de 2008, art. 19, inciso I, revogou a condição de garantia recursal exigida para a discussão do crédito previdenciário, sendo convertida na Lei nº 11.727, de 23 de julho de 2008, a qual manteve referido afastamento, em seu art. 42, *verbis*:

Medida Provisória nº 413, de 2008:

Art. 19. Ficam revogados:

I - a partir da data da publicação desta Medida Provisória, os §§ 1º e 2º do art. 126 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991; e

Lei nº 11.727, de 2008:

Art. 42. Ficam revogados:

I – a partir da data da publicação da Medida Provisória nº 413, de 3 de janeiro de 2008, os §§ 1º e 2º do art. 126 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991;

Por fim, o entendimento da Egrégia Corte restou pacificado mediante o Enunciado nº 21 de Súmula Vinculante, emitido em 29 de outubro de 2009, de aplicação obrigatória por este Conselho, conforme preceitua o art. 62, §1º, inciso II, alínea “a”, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, com a Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016. Confira-se:

Súmula Vinculante nº 21 do STF:

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

Regimento Interno do CARF:

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.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

[...]

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

Ante o exposto, não mais há de se cogitar da exigência de prévia garantia recursal como pressuposto de admissibilidade do recurso voluntário que pretenda discutir crédito tributário de qualquer origem. Logo, a interposição tempestiva do recurso voluntário, mantém a suspensão da exigibilidade do correspondente crédito tributário, exatamente como preconiza o art. 151, inciso III, do CTN, nestes termos:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

[...]

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

Nulidade do lançamento

Inicialmente, registre-se que o lançamento é ato privativo da Administração Pública, pelo qual se verifica e registra a ocorrência do fato gerador, a fim de apurar o quantum devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária prevista no artigo 113 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN). Portanto, à luz do art. 142 do mesmo Código, trata-se de atividade vinculada e obrigatória, como tal, sujeita à apuração de responsabilidade funcional em caso de descumprimento, pois a autoridade não deve nem pode fazer juízo valorativo acerca da oportunidade e conveniência do lançamento. Confira-se:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar 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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Assim sendo, não se apresenta razoável o argumento da Recorrente, abaixo transcrito, de que o lançamento ora contestado é nulo, supostamente porque houve *bis in idem* e litispendência administrativa, caracterizados pela cumulatividade desta autuação com aquela atinente ao Debcad nº 35.914.818-2:

Ora, sendo a mesma situação fática a embasar às duas autuações, uma relativa ao Auto de Infração DEBCAD n. 35.937.397-6 e outra ao Auto de Infração DEBCAD n. 35.914.818-2, evidentemente não pode haver a lavratura de Autos de Infração em separado, cada um com uma punição!

Por pertinente, salienta-se que dita autuação (Debcad nº 35.914.818-2) decorre do descumprimento da obrigação principal de oferecer à tributação as remunerações dos segurados empregados e contribuintes individuais. Nessa perspectiva, tratando-se de processo também de relatoria deste Conselheiro, o qual será apreciado pela Turma na mesma sessão de julgamento, de pronto, descaracterizada está a litispendência administrativa arguída.

Vale salientar que a autuação decorrente do descumprimento da obrigação acessória que o contribuinte tem de informar, em GFIP, os dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias - CFL 68 – (Debcad nº 35.937.397-6) tem sua rubrica fundamentada na Lei nº 8.212, de 1991, art. 32, inciso IV. No entanto, aquela motivada pelo descumprimento da obrigação principal vista precedentemente (Debcad nº 35.914.818-2) tem reportado fundamento nos arts. 12, incisos I, V e VI; 20; 21; 28, incisos I e III, e 30, incisos I e II, do mesmo diploma legal (processo digital, fl. 2 e processo digital nº 11020.004596/2008-61, fl. 56).

Como se vê, tratam-se de autuações diversas, eis que fundamentadas em preceitos legais próprios e distintos, exatamente como prevê o art. 113, caput e §§, do CTN, *verbis*:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

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

Assim entendido, a alegação recursal da ocorrência de *bis in idem* não pode prosperar, porquanto desamparada de fundamento legal.

Pelo exposto, entendo que o auto de infração contém todos os requisitos legais estabelecidos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal, trazendo, portanto, as informações obrigatórias previstas nos seus incisos I a VI, especialmente aquelas necessárias ao estabelecimento do contraditório, permitindo a ampla defesa do autuado. Confirma-se:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Nestes termos, ainda na fase inicial do procedimento fiscal, a Contribuinte foi regularmente intimada a apresentar documentos e esclarecimentos relativos às contribuições referentes ao período sob procedimento fiscal (Termo de Início de Ação e Intimações subsequentes). Portanto, compulsando os preceitos legais juntamente com os supostos esclarecimentos disponibilizados pelo Recorrente, a autoridade fiscal formou sua convicção, o que não poderia ser diferente, conforme preceitua o já transcrito art. 142 do CTN.

A propósito, vale transcrever trechos da decisão de origem, que muito bem elucidam reportados fatos, nestes termos:

14. Quanto às arguições da defendente acerca do percentual abusivo e desproporcional da multa, temos a considerar que o mesmo vem definido em legislação e ao julgador administrativo é defeso argüir sobre a constitucionalidade das leis. Ademais, deve agir com imparcialidade, voltado para sua função precípua de controle da legalidade do ato administrativo. Portanto, na esfera administrativa o princípio da proporcionalidade ou da vedação ao excesso deve ser analisado sob o prisma de ser necessária ou não a sanção imposta. Não cabe à esfera administrativa analisar se o quantum da pena descrita na legislação é correta, mas sim se cabe sua aplicação para o fato concreto existente.
- 14.1. Nos processos de aplicação de sanção, o princípio da proporcionalidade impõe a perfeita correlação na qualidade e quantidade da sanção com a grandeza da falta e o grau de responsabilidade do infrator, com a verificação de circunstâncias atenuantes ou agravantes e dos antecedentes do infrator. Ademais, ao julgador administrativo não é permitido a aplicação subjetiva da norma, vigorando o princípio da tipicidade cerrada da lei, não podendo o julgador perdoar o contribuinte ou discordar da norma imposta pela legislação vigente.
- 14.2. Assim, a aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória constante da Lei n.º 8.212/91, não foi enquiñada de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, estando totalmente válida e devendo ser obedecida pela via administrativa, vez que está dentro dos pressupostos legais e constitucionais.
- 14.3. É também inócua a alegação da defendente quanto a impossibilidade da aplicação da multa na NFLD e no Auto de Infração, eis que, como já explanado em parágrafos anteriores, a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito refere-se ao descumprimento de obrigação principal, qual seja o não recolhimento das contribuições previdenciárias devidas, enquanto o Auto de Infração refere-se ao descumprimento de obrigação acessória que vem definida em legislação, no caso, a entrega de GFIP que não contemplou a totalidade dos fatos geradores de contribuição previdenciária na empresa. Não há incompatibilidade de aplicação de multa moratória pelo inadimplemento de obrigação principal com a multa punitiva pelo descumprimento de obrigação acessória.

Como se vê, dito lançamento identificou a irregularidade apurada e motivou, de conformidade com a legislação aplicável à matéria, o procedimento adotado, tudo feito de forma transparente e precisa, como se pode observar no “Auto de Infração” e “Relatório Fiscal”, em consonância, portanto, com os princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório e da legalidade (processo digital, fls. 2 a 7, 18 e 58 a 63).

Tanto é verdade, que a Interessada refutou, de forma igualmente clara, a imputação que lhe foi feita, como se observa do teor de sua contestação e da documentação a ela anexada. Neste sentido, expôs os motivos de fato e de direito de suas alegações e os pontos de discordância, discutindo o mérito da lide relativamente a matéria envolvida, nos termos do inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235/72. Logo, não restaram dúvidas de que o Sujeito Passivo compreendeu perfeitamente do que se tratava a exigência, como e perante quem se defender.

Além disso, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, incisos I e II, a nulidade processual opera-se somente quando o feito administrativo foi praticado por autoridade incompetente ou, **exclusivamente** quanto aos despachos e decisões, ficar caracteriza preterição ao direito de defesa respectivamente, nestes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Como se vê, cogitação acerca do cerceamento de defesa é de aplicação **restrita** nas fases processuais ulteriores à constituição do correspondente crédito tributário (despachos e decisões). Por conseguinte, suposta nulidade de autuação (auto de infração ou notificação de lançamento) transcorrerá **tão somente** quando lavrada por autoridade incompetente.

Ademais, conforme art. 60 do mesmo Decreto, outras falhas prejudiciais ao sujeito passivo, quando for o caso, serão sanadas no curso processual, sem que isso importasse forma diversa de nulidade. Confirma-se:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Ante o exposto, cumpridos os pressupostos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e tendo o autuante demonstrado de forma clara e precisa os fundamentos da autuação, improcede a arguição de nulidade, eis que o auto de infração contém os requisitos contidos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e ausentes as hipóteses do art. 59, do mesmo Decreto. Logo, já que o caso em exame não se enquadra nas transcritas hipóteses de nulidade, incabível sua declaração, por não se vislumbrar qualquer vício capaz de invalidar o procedimento administrativo adotado, razão por que esta pretensão preliminar não pode prosperar, porquanto sem fundamento legal razoável.

Por fim, embora referida arguição tenha sido apresentada em sede preliminar, tratando-se, também, da formulação de mérito, como tal será analisada em sua completude, nos termos do já transcrito art. 60 do PAF.

Princípios constitucionais

Ditos princípios caracterizam-se preceitos programáticos frente às demais normas e extensivos limitadores de conduta, motivo por que têm apreciação reservada ao legislativo e ao judiciário respectivamente. O primeiro, deve considerá-los, preventivamente, por ocasião da construção legal; o segundo, ulteriormente, quando do controle de constitucionalidade. À vista disso, resta inócua e incabível qualquer discussão acerca do assunto na esfera administrativa, sob o pressuposto de se vê tipificada a invasão de competência vedada no art. 2º da Constituição Federal de 1988.

Nessa perspectiva, conforme se discorrerá na sequência, o princípio da legalidade traduz adequação da lei tributária vigente aos preceitos constitucionais a ela aplicáveis, eis que regularmente aprovada em processo legislativo próprio e ratificada tacitamente pela suposta inércia do judiciário. Por conseguinte, já que de atividade estritamente vinculada à lei, não cabe à autoridade tributária sequer ponderar sobre a conveniência da aplicação de outro princípio, ainda que constitucional, em prejuízo do desígnio legal a que está submetida.

Como visto no art. 142, § único, do CTN já transcrito em tópico precedente, o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa, que desempenha suas atividades nos estritos termos determinados em lei. Logo, haja vista reportada vinculação legal, a fiscalização está impedida de fazer juízo valorativo acerca da oportunidade e conveniência da aplicação de suposto princípio constitucional, enquanto não traduzido em norma proibitiva ou obrigacional da respectiva conduta.

Diante do exposto, concernente aos argumentos recursais de que tais comandos foram agredidos, manifesta-se não caber ao CARF apreciar questão de feição constitucional. Nestes termos, a Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, acrescentou o art. 26-A no Decreto n.º 70.235, de 1972, o qual determina:

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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Ademais, trata-se de matéria já pacificada perante este Conselho, conforme Enunciado nº 2 de súmula da sua jurisprudência, transcrito na sequência:

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

Do exposto, improcede a argumentação da Recorrente, porquanto sem fundamento legal razoável.

Prejudicial**Prazo decadencial**

Na relação jurídico-tributária, a decadência se traduz fato extintivo do direito da Fazenda Pública apurar, de ofício, tributo que deveria ter sido pago espontaneamente pelo contribuinte. Nessa perspectiva, vale consignar que, em 20/6/2008, foi publicado o enunciado da Súmula Vinculante nº 8, editada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), declarando a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91. Por conseguinte, conforme vinculação estabelecida no art. 2º da Lei nº 11.417, de 19 de dezembro de 2006, o lapso temporal que a União dispõe para constituir crédito tributário referente a CSP não mais será o reportado decênio legal, e sim de 5 (cinco) anos, exatamente, dentro dos contornos dados pelo Código Tributário Nacional (CTN).

Assim considerado, o sujeito ativo dispõe do prazo de 5 (cinco) anos para constituir referido crédito tributário mediante lançamento (auto de infração ou notificação de lançamento), variando conforme as circunstâncias, apenas, a data de início da referida contagem. É o que se vê nos arts. 150, § 4º, e 173, incisos I e II e § único, do CTN, nestes termos:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação

[...]

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Cotejando os supracitados preceitos, deduz-se que o legislador dispensou tratamento diferenciado àquele contribuinte que pretendeu cumprir corretamente sua obrigação tributária, apurando e recolhendo o encargo que supostamente entendeu devido. Nessa perspectiva, o CTN trata o instituto da decadência em dois preceitos distintos, quais sejam: (i) em regra especial, de aplicação exclusiva quando o lançamento se der por homologação (art. 150, § 4º) e (ii) na regra geral, aplicável a todos os tributos e penalidades, conforme as circunstâncias, independentemente da modalidade de lançamento (art. 173, incisos I e II e § único).

Por pertinente, a compreensão do que está posto no CTN, art. 173, fica facilitada quando se vê as normas para elaboração, redação, alteração e consolidação de leis, presentes na Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998. Mais especificamente, consoante o art. 11, inciso III, alíneas “c” e “d”, da reportada Lei Complementar, os incisos I e II e § único supracitados trazem enumerações atinentes ao caput (CTN, art. 173, incisos I e II) e exceção às regras enumeradas precedentemente (CTN, art. 173, § único) respectivamente. Confira-se:

Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

[...]

III - para a obtenção de ordem lógica:

[...]

c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;

d) promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos, alíneas e itens.

À vista dessas premissas, o termo inicial do descrito prazo decadencial levará em conta - além das hipóteses de apropriação indébita de CSP, dolo, fraude e simulação -, a forma de apuração do correspondente tributo e a antecipação do respectivo pagamento. Portanto, o início do mencionado prazo quinquenal se dará a partir:

1. do respectivo fato gerador, nos tributos apurados por homologação, quando afastadas as hipóteses de apropriação indébita de CSP, dolo, fraude e simulação, e houver antecipação de pagamento do correspondente imposto ou contribuição, ainda que em valor inferior ao efetivamente devido, aí se incluindo eventuais retenções na fonte – IRRF (CTN, art. 150, § 4º);

2. do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quanto às penalidades e aos tributos não excepcionados anteriormente (item 1), desde que o respectivo procedimento fiscal não se tenha iniciado em data anterior (CTN, art. 173, inciso I);

3. da ciência de início do procedimento fiscal, quanto aos tributos não excepcionados no item 1, quando a respectiva fiscalização for instaurada antes do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, § único);

4. da decisão administrativa irreformável de que trata o art. 156, inciso IX, do CTN, nos lançamentos destinados a, novamente, constituir crédito tributário objeto de autuação anulada por vício formal (CTN, art. 173, inciso II).

Igualmente pertinente, tocante à regra geral vista, a inércia do Fisco, a qual supostamente consumaria a decadência, terá por referência o prazo final para a entrega da correspondente GFIP. Isto, porque, antes de citada data, embora o fato gerador já tenha se aperfeiçoado, eventual autuação será tida por arbitrária, já que o contribuinte tem a faculdade de corrigir eventuais impropriedades, por ventura, declaradas. Portanto, o prazo decadencial estabelecido no CTN, art. 173, inciso I, terá por termo inicial o 1º de janeiro do ano seguinte àquele em que ditas declarações foram ou deveriam ter sido apresentadas.

GFIP – Prazo de apresentação

Regra geral, desde janeiro de 1999, os contribuintes estão obrigados a prestar informações sociais previdenciárias mediante a apresentação de GFIP - constitutiva de crédito tributário a partir de 3 de dezembro 2008 - até o 7º (sétimo) dia do mês subsequente ao da ocorrência dos respectivos fatos geradores, exceto quanto à competência 13, cuja transmissão se dará até 31 de janeiro do ano seguinte. Ademais, caso a repartição bancária não funcione na referida data, reportado termo final será antecipado para o dia de expediente bancário imediatamente anterior. É o que se infere do que está posto na Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, com as alterações implementadas pelas Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997 e Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009; regulamentada pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, cujas normas de aplicação constam da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, e Manual DA GFIP/SEFIP (Atualização: 10/2008. P. 12). Confira-se:

Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

[...]

IV - declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 2º A declaração de que trata o inciso IV do caput deste artigo constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 9º A empresa deverá apresentar o documento a que se refere o inciso IV do caput deste artigo ainda que não ocorram fatos geradores de contribuição previdenciária, aplicando-se, quando couber, a penalidade prevista no art. 32-A desta Lei.

Decreto nº 3.048, de 1999:

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

[...]

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto;

[...]

§ 2º A entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social deverá ser efetuada na rede bancária, conforme estabelecido pelo Ministério da Previdência e Assistência Social, até o dia sete do mês seguinte àquele a que se referirem as informações. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

§ 3º A Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social é exigida relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 1999.

[...]

§ 8º O disposto neste artigo aplica-se, no que couber, aos demais contribuintes e ao adquirente, consignatário ou cooperativa, sub-rogados na forma deste Regulamento.

IN RFB nº 971, de 2009:

Art. 47. A empresa e o equiparado, sem prejuízo do cumprimento de outras obrigações acessórias previstas na legislação previdenciária, estão obrigados a:

[...]

VIII - informar mensalmente, à RFB e ao Conselho Curador do FGTS, em GFIP emitida por estabelecimento da empresa, com informações distintas por tomador de serviço e por obra de construção civil, os dados cadastrais, os fatos geradores, a base de cálculo e os valores devidos das contribuições sociais e outras informações de interesse da RFB e do INSS ou do Conselho Curador do FGTS, na forma estabelecida no Manual da GFIP;

[...]

§ 11. Para o fim do inciso VIII do caput, considera-se informado à RFB quando da entrega da GFIP, conforme definição contida no Manual da GFIP.

MANUAL DA GFIP/SEFIP (_versao_84.pdf. Acesso em: 21 de maio de 2020):

6 - PRAZO PARA ENTREGAR E RECOLHER

A GFIP/SEFIP é utilizada para efetuar os recolhimentos ao FGTS referentes a qualquer competência e, a partir da competência janeiro de 1999, para prestar informações à Previdência Social, devendo ser apresentada mensalmente, independentemente do efetivo recolhimento ao FGTS ou das contribuições previdenciárias, quando houver:

[...]

Caso não haja expediente bancário, a transmissão deve ser antecipada para o dia de expediente bancário imediatamente anterior.

O arquivo NRA.SFP, referente à competência 13, destinado exclusivamente à Previdência Social, deve ser transmitido até o dia 31 de janeiro do ano seguinte ao da referida competência

Por fim, cabível trazer considerações relevantes acerca de citadas regras especial e geral, as quais refletem na contagem do prazo decadencial. A primeira, tratando da antecipação de pagamento, total ou parcial, da contribuição apurada; a segunda, relativamente ao momento em que o Fisco poderá iniciar procedimento fiscal tendente a constituir suposto crédito tributário.

Em tal raciocínio, tratando-se de lançamento de ofício decorrente do descumprimento de obrigação acessória, aplica-se a contagem de prazo decadencial prevista no 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 mesmo Código.

Trata-se de matéria pacificada neste Conselho por meio do Enunciado nº 148 de suas súmulas, nestes termos:

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.

Posta assim a questão, passo propriamente ao enfrentamento da controvérsia.

Inicialmente, vale trazer os seguintes excertos do recurso, e da decisão recorrida, os quais contextualizam muito bem os fatos em debate, nestes termos:

Recurso (processo digital, fl. 174):

2. Da Decadência

Pois bem, necessário ressaltar-se que, como já asseverado na Impugnação, decaiu o direito do INSS lançar multa pelo suposto fato gerador relativo ao ano de 2000.

Isto porque se trata de matéria regulada pelo Código Tributário Nacional, em seu artigo 173, que reza:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Decisão recorrida (processo digital, fl. 162):

14.4. Quanto a alegada decadência também não assiste razão à impugnante. Nos reportamos ao artigo 45 da Lei n.º 8.212/91, o qual diz que o direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após dez anos contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

Do que se viu, tratando-se de fatos geradores ocorridos entre 1/3/2000 e 31/3/2006 (competências 3/2000 a 3/2006), para as competências 3 a 11 de 2000, o prazo decadencial visto na regra geral estabelecida no CTN, art. 173, inciso I, teve sua contagem iniciada em 1º/1/2001, restando seu termo em 31/12/2005. Contudo, já que a ciência do respectivo lançamento ocorreu posteriormente, em 31/5/2006, operou-se a decadência do direito que o Fisco detinha de constituir o respectivo crédito tributário a eles correspondentes (processo digital, fl. 2).

Mérito

Retroatividade benigna

Inicialmente, é de notório conhecimento dos operadores do direito tributário que o instituto da retroatividade benigna permite a aplicação de lei a fato gerador de penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária ocorrido antes da sua vigência, desde que mais benéfica ao contribuinte e o correspondente crédito ainda não esteja definitivamente constituído, conforme diz o Código Tributário Nacional (CTN), art. 106, II, “c”, “*verbis*”:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

[...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

[...]

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Nesse pressuposto, a Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, deu nova conformação aos arts. 32 e 35 da Lei nº 8.212, de 1991, refletindo diretamente nas penalidades moratórias e naquelas apuradas por meio do correspondente procedimento fiscal. Com efeito, alterou tanto as multas de ofício pelo descumprimento das obrigações principal e acessória como a multa e os juros de mora decorrentes do atraso no recolhimento das contribuições devidas, eis que, além de acrescentar os arts. 32-A e 35-A, revogou os §§ 4º e 5º do art. 32, assim como deu nova redação ao art. 35 e revogou seus incisos I a III, todos do referido Ato legal alterado.

Com efeito, de um lado, o dito art. 35, em sua nova redação, passa a tratar apenas das multas e dos juros moratórios decorrentes do recolhimento intempestivo das contribuições devidas. De outro, as penalidades pelo descumprimento da obrigação acessória prevista no citado art. 32, inciso IV, anteriormente capituladas nos seus §§ 4º e 5º, foram substituídas pelas multas previstas no incluído art. 32-A. E, por fim, as multas capituladas no reportado art. 35, incisos I, II e III, deram lugar àquela disposta no acrescentado art. 35-A. Confira-se:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

[...]

IV - declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

[...]

§ 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: (Parágrafo e tabela acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

[...]

§ 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 acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

[...]

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: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009). (Vide Lei nº 13.097, de 2015)

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

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. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

[...]

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

[...]

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a

título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

[...]

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Por oportuno, o contexto fático amolda-se às penalidades associadas correspondentes a fatos geradores ocorridos até 30 de novembro de 2008, exigidas mediante lançamentos de ofício pelo descumprimento das obrigações principal e acessória do contribuinte prestar mensalmente, por meio da respectiva GFIP, as informações previstas na legislação tributária.

Ademais, trata-se de entendimento já pacificado tanto na Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil como na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, mediante a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 4 de dezembro de 2009, consoante os excertos abaixo transcritos:

Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

[...]

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.

Como se vê, o citado artigo 32-A trata da multa isolada aplicável à hipótese de mera omissão atinente à entrega tempestiva ou com incorreção da GFIP, nada referindo-se à falta de recolhimento das respectivas contribuições. No entanto, de outro modo, o artigo 35-A traz a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), aplicável nos lançamentos de ofício decorrentes tanto do não-recolhimento como de declaração incorreta das contribuições devidas.

Assim considerado, a comparação para identificação da penalidade mais benigna entre a multa aplicada com fundamento no art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.528/97, não poderá ser o mencionado art. 32-A, mas sim o também inaugurado art. 35-A, que remeteu para o art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996.

Visto dessa forma, independentemente de manifestação deste Conselho, quando do pagamento ou parcelamento do débito, a ocorrência de suposta retroatividade benigna será analisada e, quando for o caso, implementada.

Fundamentos da decisão de origem

Por oportuno, vale registrar que os §§ 1º e 3º do art. 57 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 329, de 4 de junho de 2017, facultam o relator fundamentar seu voto mediante transcrição da decisão recorrida, quando o recorrente não inovar em suas razões recursais, *verbis*:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

[...]

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

[...]

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

Nessa perspectiva, quanto às demais questões suscitadas no recurso, a Recorrente basicamente reiterou os termos da impugnação, nada acrescentando que pudesse alterar o julgamento *a quo*. Logo, tendo em vista minha concordância com os fundamentos do Colegiado de origem e amparado no reportado preceito regimental, adoto as razões de decidir constantes no voto condutor do respectivo acórdão, nestes termos:

10. No caso presente, foi lavrado o Auto de Infração por falta de informação na GFIP de valores pagos à cooperativa de trabalho UNIMED, de valores relativos à remuneração de contribuintes individuais, dentre eles os sócios-gerentes e de valores referentes a empregados que prestavam serviço à impugnante, através de empresa interposta. Os valores não declarados estão discriminados na relação que acompanha o auto de infração.
11. Ao não informar tais valores, a empresa infringiu o artigo 32, inciso IV, §5º, da Lei nº 8.212/91 e artigo 225, inciso IV do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, ou seja, a empresa é obrigada a informar, mensalmente, ao INSS, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações do interesse do Instituto, sendo que 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.
12. A multa referente ao descumprimento da obrigação acessória, que originou este auto de infração, está contida no artigo 32, § 5º da Lei n.º 8.212/91 e artigo 284, inciso II, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99.
13. Entretanto, do resultado da diligência efetuada restou comprovado que a impugnante corrigiu totalmente a falta em algumas ocorrências, deixando, todavia, de informar os segurados empregados na seção de moldagem, no período de 07/2000 a 03/2006, que prestam serviço através da empresa DIMOL, prestação esta que foi desconsiderada pela auditoria fiscal devido aos fatos sobejamente demonstrados no Relatório Fiscal Complementar enviado à autuada.
 - 13.1. Também, não foram apresentadas as GFIP's relativas às competências 03/2000; 04/2000, quanto à UNIMED e 05/2000, para as informações relativas ao pro-labore.
 - 13.2. Segundo o artigo 291, § 1º do RPS, combinado com o parágrafo 5º, do artigo 656 da Instrução Normativa nº 03/2005 a multa aplicada poderá ser relevada nas ocorrências para as quais a falta foi corrigida.

Desta forma, a multa aplicada nas demais ocorrências deve ser relevada, nos termos do contido no parágrafo 1º do artigo 219, do RPS.
 - 13.3. Permanecem fazendo parte deste Auto de Infração as competências de 03/2000 e 04/2000, para os valores relativos à UNIMED, 05/2000, para o pro-labore e

07/2000 a 03/2006 para os valores decorrentes da prestação de serviço por empresa interposta, perfazendo um valor total de multa aplicada remanescente de R\$ 257.611,60, conforme anteriormente demonstrado.

[...]

15. Por derradeiro, cumpre explicitar o porquê da desconsideração do serviço prestado através de empresa interposta, DIMOL, no setor de moldagem da autuada. Durante a auditoria fiscal realizada ficou evidente que a mão de obra utilizada pela DIMOL fazia parte do processo produtivo da defendente, que é indústria de plástico, tendo a mão de obra no seu setor de modelagem fornecida pelo segundos que prestam serviço para empresa interposta.

15.1. A fiscalização previdenciária é pautada no princípio da primazia da realidade, onde deve prevalecer a situação fática e não a incorretamente formalizada. A situação fática deve prevalecer sobre qualquer instrumento formal utilizado para documentar o contrato, pois as circunstâncias e o cotidiano na relação empregatícia pode ser diversa daquilo que ficou documentado, podendo assim gerar mais obrigações e direitos entre as partes. Ou seja, ao se deparar com situações fáticas que denotam a existência de mão de obra empregada sem a contrapartida da contribuição previdenciária devida, a fiscalização tem o dever legal de denunciá-la e cobrar as contribuições devidas.

15.2. Assim, foram considerados os vínculos empregatícios dos empregados da Dimol diretamente com a defendente, com fundamento nos artigos 9º e 444 da Consolidação das Leis do Trabalho:

Art. 9º - Serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação.

Art. 444º - As relações contratuais de trabalho podem ser de livre estipulação das partes interessadas em tudo quanto não contravenha às disposições de proteção ao trabalho, aos contratos coletivos que lhes sejam aplicáveis e às decisões das autoridades competentes.

Com base nos artigos legais citados, foi desconsiderado o vínculo empregatício dos segurados empregados com a Dimol, por ter sido instituído com o intuito de não recolher as contribuições sociais destinadas a Seguridade Social incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos mesmos, já que a mesma era optante pelo SIMPLES.

Também fazemos referencia ao entendimento jurisprudencial sobre o assunto que está pacificado no enunciado 331 do Tribunal Superior do Trabalho:

Enunciado do TST

Nº 331 Contrato de prestação de serviços. Legalidade -

I - A contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal, formando-se o vínculo diretamente com o tomador dos serviços, salvo no caso de trabalho temporário (Lei nº 6019, de 3.1.74).

II - A contratação irregular de trabalhador, através de empresa interposta, não gera vínculo de emprego com os órgãos da administração pública direta, indireta ou fundacional (art. 37, II, da Constituição da República).

III - Não forma vínculo de emprego com o tomador a contratação de serviços de vigilância (Lei nº 7102, de 20.6.83), de conservação e limpeza, bem como a de serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador, desde que inexistente a pessoalidade e a subordinação direta.

IV - O inadimplemento das obrigações trabalhistas, por parte do empregador, implica na responsabilidade subsidiária do tomador dos serviços, quanto àquelas obrigações, inclusive quanto aos órgãos da administração direta, das autarquias, das fundações públicas, das empresas públicas e das

sociedades de economia mista, desde que hajam participado da relação processual e constem também do título executivo judicial (artigo 71 da Lei nº 8.666/93).

16. Quanto à alegação da defendente de que a Dimol está legal e perfeitamente enquadrada no SIMPLES, esclarecemos que a auditoria fiscal não promoveu a exclusão da empresa do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, apenas foi desconsiderada a prestação de serviço através dessa empresa interposta, por todas as circunstâncias, motivos e evidências relatadas na notificação, para considerar toda a mão de obra empregada no processo produtivo da impugnante como de sua responsabilidade quanto ao recolhimento das contribuições previdenciárias.

- 16.1. A capacidade da Secretaria da Receita Previdenciária desconsiderar contratos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo é muito clara na leitura da legislação previdenciária em conjunto com o Código Tributário Nacional - CTN. Vejamos o disposto no parágrafo único do artigo 116 do CTN:

Ari. 116. (...)

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Pela leitura do artigo 33 da Lei nº 8.212/91 e do parágrafo 2º do artigo 229 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, também fica claro que o Auditor Fiscal da Previdência Social pode desconsiderar o contrato pactuado, quando o segurado preencher as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º do Decreto.

LEI Nº 8.212/91

Art. 33. Ao instituto Nacional do Seguro Social - INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal - SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas d e e do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente.

DECRETO Nº 3.048/99

Art. 229. (...)

§ 2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado (grifei).

O referido art. 9º traz o rol de segurados obrigatórios da Previdência Social. No inciso I estão as situações de enquadramento dos segurados empregados, sendo que a relação pactuada nos contratos desconsiderados nessa notificação pode ser observada na alínea "a" (idêntica redação do art. 12, inciso I, alínea "a", da Lei nº 8.212/91):

Ar.t 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural a empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;

No mesmo sentido, também o Tribunal Regional Federal da 4ª Região já vinha decidindo, não deixando dúvidas quanto a essa possibilidade:

PREVIDENCIÁRIO. NOTIFICAÇÃO. RECONHECIMENTO DE RELAÇÃO DE EMPREGO. RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS.

1 - A competência da Justiça do Trabalho não exclui a das autoridades que exerçam funções delegadas para exercer a fiscalização do fiel cumprimento das normas de proteção do trabalho, entre as quais se incluem o direito à previdência social.

2 - No exercício de suas funções, o fiscal pode tirar conclusões diferentes das adotadas pelo contribuinte, sob pena de se consagrar a sonegação. Exige-se, contudo, que a decisão decorrente da fiscalização seja fundamentada, quer para que não se ofenda ao princípio da legalidade, ou para que o contribuinte possa exercer o seu direito de defesa.

3 - Apelação a que se nega provimento.

(AMS nº 89.04.07954-3-PR, Ac. TRF 400003018, de 20/02/92, 1ª Turma, Fiel. Juiz Hadad Viana, DJ de 18/03/92, pág. 5937).

16.2. A desconsideração da empresa prestadora de serviços relacionada no relatório fiscal, decorreu da realidade tática encontrada pela fiscalização, qual seja, a existência de relação de emprego entre as pessoas físicas (tidas como empregados da prestadora de serviços) e a empresa ora notificada. E, diante de tal situação, a fiscalização previdenciária tem o poder-dever de perquirir acerca da real natureza da relação de trabalho para fins de cobrança da contribuição previdenciária devida. Este é também o entendimento do Egrégio Tribunal Regional Federal da 5ª Região:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO RESCISÓRIA. EQUÍVOCO NA INDICAÇÃO DA DECISÃO RESCINDENDA. PRELIMINAR SUPERADA. OBJETO DA AÇÃO ORIGINÁRIA: ANULAÇÃO DE NOTIFICAÇÃO FISCAL EM RAZÃO DA INCOMPETÊNCIA DO INSS PARA CARACTERIZAR RELAÇÃO DE EMPREGO. FUNDAMENTO DA SENTENÇA 11 DO ACÓRDÃO (RESCINDENDO) DE PROCEDÊNCIA DO PEDIDO: INCONSTITUCIONALIDADE DA EXPRESSÃO "AUTÔNOMOS E ADMINISTRADORES" (ART. SO, DA LEI N.º 7.787/39).

CARACTERIZAÇÃO DE ERRO DE FATO (ART. 485, IX, DO CPC). DESCONSTITUIÇÃO DA DECISÃO RESCINDENDA E NOVO JULGAMENTO. DETENÇÃO PELO INSS DE PODERES PARA RECONHECER RELAÇÃO DE EMPREGO PARA FINS PREVIDENCIÁRIOS. RELAÇÃO DE EMPREGO CARACTERIZADA. INEXISTÊNCIA DE PROVA ACERCA DA CONDIÇÃO DE TRABALHADOR AUTÔNOMO, A INFIRMAR A AUTUAÇÃO FISCAL PROCEDÊNCIA.

...

6. A FISCALIZAÇÃO DO INSTITUTO NACIONAL DE SEGURO SOCIAL DETÉM PODERES PARA PERQUIRIR ACERCA DA NATUREZA DA RELAÇÃO DE TRABALHO QUE VINCULA DUAS OU MAIS PESSOAS, PARA FINS DE COBRANÇA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DEVIDA, CONFORME SEJA O CASO. A ATUAÇÃO INVESTIGATIVA DOS FISCAIS DA PREVIDÊNCIA SOCIAL ESTÁ VOLTADA AO CUMPRIMENTO DA LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. À PERFECTIBILIDADE DE EFEITOS PREVIDENCIÁRIOS. O RECONHECIMENTO DA RELAÇÃO EMPREGATÍCIA, PARA FINS DE FINALIDADE ESPECÍFICA, NÃO TRANSBORDA PARA ALCANÇAR A

GERAÇÃO DE EFEITOS TRABALHISTAS, DA MESMA FORMA QUE NÃO PODE FICAR ATRELADO AOS RESULTADOS QUE DECORRERIAM DE EVENTUAL CONTENDA NA JUSTIÇA ESPECIALIZADA, ALTERAÇÃO ESTA CUJO AJUIZAMENTO FICA NA DEPENDÊNCIA DA VONTADE DO EMPREGADO. A IDENTIFICAÇÃO DA RELAÇÃO DE EMPREGO, NA VIA ADMINISTRATIVA, CONSTITUI UMA FASE PRÉVIA E INDISPENSÁVEL AO LANÇAMENTO DO TRIBUTO PELO AGENTE ARRECADADOR.

7. HOMENAGEM AO PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE SE, DA REALIDADE FÁTICA, EMERGE CARACTERIZADA A RELAÇÃO DE EMPREGO, NÃO HÁ COMO DEIXAR DE SE RECONHECER OS EFEITOS QUE DELA DECORREM PELO FATO DE NÃO ESTAR, A RELAÇÃO EMPREGATÍCIA, DOCUMENTALMENTE REGISTRADA COM ESSA CONFIGURAÇÃO.

8. DEMONSTRADA A RELAÇÃO DE EMPREGO, PELAS PROVAS COLIGIDAS AOS AUTOS, NÃO INFIRMADAS PELA PARTE RÉ.

9. PROCEDÊNCIA DO JUDICIUM RESCISORIO.

(AR 2675 PE, Ac. TRF 500066668, Pleno, dec. unân. De 25/09/2002, DJ de 02/12/2002, pág. 575, Rei. Des. Fed. Francisco Cavalcanti).

17. A empresa prestadora de serviços, na condição de microempresa ou empresa de pequeno porte, fez a opção pela inscrição no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, instituído pela Lei nº 9.317, de 05/12/1996, o que lhe assegura tratamento diferenciado, simplificado e favorecido em relação a impostos e contribuições (art. 2º), opção esta que não seria possível à empresa notificada.

Dispõe o art. 3º da referida Lei:

Art. 3º A pessoa jurídica enquadrada na condição de microempresa e de empresa de pequeno porte, na forma do art. 2º, poderá optar pela inscrição no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES.

§ 1º A inscrição no SIMPLES implica pagamento mensal unificado dos seguintes impostos e contribuições:

- a) Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ;*
- b) Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP;*
- c) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;*
- d) Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS;*
- e) Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI;*
- f) Contribuições para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que tratam a Lei Complementar nº 84, de 18 de janeiro de 1996, os arts. 22 e 22A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 e o art. 25 da Lei nº 8.870, de 15 de abril de 1994.***

(Redação dada pela Lei nº 10.256, de 09/10/2001).

§ 2º O pagamento na forma do parágrafo anterior não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

- a) Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF;*
- b) Imposto sobre Importação de Produtos Estrangeiros - II;*

c) Imposto sobre Exportação, para o Exterior, de Produtos Nacionais ou Nacionalizados - IE;

d) Imposto de Renda, relativo aos pagamentos ou créditos efetuados pela pessoa jurídica e aos rendimentos ou ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável, bem assim relativo aos ganhos de capital obtidos na alienação de ativos;

e) Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR;

f) Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira - CPMF;

Contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço -FGTS;

h) Contribuição para a Seguridade Social, relativa ao empregado.

§ 3º A incidência do imposto de renda na fonte relativa aos rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável e aos ganhos de capital, na hipótese da alínea "d" do parágrafo anterior, será definitiva.

§ 4º A inscrição no SIMPLES dispensa a pessoa jurídica do pagamento das demais contribuições instituídas pela União. (Grifamos)

Portanto, resta evidenciado que ao se estabelecer a relação de emprego com a prestadora de serviços, esta passa a recolher à Previdência Social apenas a contribuição relativa à parte descontada dos empregados, enquanto que caracterizado o vínculo empregatício diretamente com a notificada são devidas também as contribuições relativas à empresa, as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, e aquelas arrecadadas pelo INSS para Terceiros. Impossível negar-se, pois, a existência de "prejuízo" advindo com a celebração de contratos de prestação de serviços, nessas condições.

18. É de se ressaltar, ainda, que a autoridade lançadora não se baseou em meros indícios ou interpretou fatos de maneira fantasiosa como quer a defendente, mas sim formou a convicção com base em um conjunto de documentos e outros elementos observados durante a fiscalização. Salientamos que não ocorreu a despersonalização da pessoa jurídica, mas a análise conjunta da situação fática e de todos os elementos colhidos durante a ação fiscal (demonstrados no Relatório Fiscal que acompanha a NFLD), permitiu caracterizar os vínculos com a Previdência Social dos segurados que prestavam serviço através da empresa interposta para com a impugnante. Pode-se verificar que os serviços prestados estão ligados à atividade meio e fim da notificada, são efetuados nas dependências dessa, mediante remuneração mensal, com caráter não eventual. Ademais, o Tribunal Superior do Trabalho já se pronunciou pela ilegalidade da contratação de trabalhadores por empresa interposta, formando-se o vínculo diretamente com o tomador, quando existente a pessoalidade e subordinação, como no presente caso. Reiteramos que a desconsideração da pessoa jurídica não está declarando nula a personificação, mas quer dizer que a mesma é ineficaz para a prática de determinados atos como a prestação de serviços que aqui se evidenciou.

18.1. Frente a todo exposto, os Auditores Fiscais da Previdência Social são competentes para desconsiderar contratos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo, não havendo necessidade de recorrer ao Ministério do Trabalho ou à Justiça do Trabalho, nem invadindo sua competência. Ao não admitir tal procedimento, estaria se esvaziando a obrigatoriedade das normas previdenciárias de filiação de segurados, deixando a questão ao interesse, conveniência e arbítrio das empresas.

(Destaques no original)

Conclusão

Ante o exposto, rejeito as preliminares suscitadas no recurso interposto, mas dou-lhe parcial provimento, extinguindo-se o crédito tributário correspondente às competências 3 a 11 de 2000, eis que atingido pela decadência.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz

Voto Vencedor

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Redator designado.

Em que pese as bem fundamentadas razões de decidir do voto do ilustre relator, peço vênica para delas discordar no que tange, especificamente, à aplicação do resultado do julgamento do processo principal ao caso em análise.

Conforme exposto no relatório supra, trata-se, o presente caso, 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.

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

Assim, deve ser replicado ao presente julgamento, relativo ao descumprimento de obrigação acessória, os resultados dos julgamentos dos processos atinentes ao descumprimento das obrigações tributárias principais, que se constituem em questão antecedente ao dever instrumental.

Pois bem!

No que tange ao processo dito principal (PAF nº 11020.004596/2008-61), ao qual o presente processo está vinculado, tem-se que, nesta mesma sessão de julgamento, este Colegiado deu parcial provimento ao recurso voluntário interposto pela Contribuinte para (i) aproveitar os recolhimentos efetuados na sistemática simplificada e (ii) cancelar o crédito tributário até a competência 4/2001, inclusive, eis que atingido pela decadência.

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

Longe de serem meras ilações deste julgador, o entendimento aqui defendido está em perfeita consonância, por exemplo, com o racional da aplicação da multa isolada prevista no § 17, do art. 74, da Lei nº 9.430/96.

De acordo com o referido dispositivo, será aplicada multa isolada de 50% sobre o valor objeto de declaração de compensação não homologada.

Pois bem!

O § 18 do mesmo art. 74, por sua vez, estabelece que, no caso de apresentação de manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação, fica suspensa a exigibilidade da multa de ofício de que trata o § 17, **ainda que não impugnada essa exigência**

Observe-se que, mesmo no caso de não ser apresentada impugnação contra o lançamento da multa isolada em questão, sua exigibilidade restará suspensa na hipótese de o contribuinte ter apresentado manifestação de inconformidade contra o despacho decisório que não homologou (ou homologou parcialmente) a sua compensação.

E o porque disto (suspensão da exigibilidade da multa isolada)?

Porque o débito não homologado (que corresponde à base de cálculo da multa em análise) não é definitivo.

De fato, se o contribuinte, em uma situação hipotética, teve um débito não homologado no valor de R\$ 1.000,00, referido montante será a base de cálculo para a aplicação da multa isolada no percentual de 50%. Ocorre que, com a apresentação de eventual manifestação de inconformidade, o débito não homologado pode passar a ser, por exemplo, de R\$ 600,00 ou, até mesmo, ser integralmente homologado, hipóteses nas quais a referida multa seria reduzida ou extinta, respectivamente.

Neste contexto, conforme já exposto linhas acima, voto por cancelar parcialmente o lançamento fiscal em análise nos termos acima declinados.

Conclusão

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para:

(i) acompanhando o voto do ilustre relator, cancelar o crédito tributário até a competência 11/2000, inclusive, eis que atingido pela decadência; e

(ii) divergindo do d. relator, excluir da base de cálculo da multa aplicada no presente caso, os valores exonerados no processo referente ao descumprimento da obrigação principal (PAF 11020.004596/2008-61).

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior

Declaração de Voto

Conselheiro Rodrigo Duarte Firmino.

Em que pese as respeitadas interpretações postas no voto vencedor, há que se fazer aqui, por direito e por justiça, uma intervenção fundamental.

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).

Deste modo, voto por dar parcial provimento em menor extensão, apenas reconhecendo ter-se operado a decadência quanto as competências 3 a 11 de 2000.

É como voto!

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Duarte Firmino