



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 17460.000297/2007-73
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-010.823 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de outubro de 2022
Recorrente ARAKAKI MÁQUINAS E IMPLEMENTOS AGRÍCOLAS S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/1999 a 30/09/2001

MULTA ISOLADA PREVIDENCIÁRIA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECADÊNCIA.

No lançamento de multa isolada previdenciária por descumprimento de obrigação acessória, aplica-se o art. 173, I do CTN para a determinação do termo inicial do prazo decadencial (Súmula CARF nº 148).

NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adota-se a decisão recorrida, mediante transcrição de seu inteiro teor. § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 - RICARF.

SEGURADO EMPREGADO. CARACTERIZAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Caracteriza-se como segurado empregado o trabalhador que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado, cabendo à fiscalização o ônus de demonstrar a existência desses requisitos em relação ao trabalhador que recebe da empresa tratamento diverso.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. APRESENTAÇÃO DA GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DAS CONTRIBUIÇÕES. NATUREZA JURÍDICA DE DEVER INSTRUMENTAL. AUSÊNCIA DE CONEXÃO COM ÀS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS PRINCIPAIS.

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.

A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária, não se vinculando

sua exigibilidade a outras, salvo se a legislação específica dispor diferentemente.

LAVRATURA FISCAL FORA DO DOMICÍLIO DO SUJEITO PASSIVO.

É legal a lavratura fiscal ocorrida fora do domicílio fiscal do sujeito passivo.

EXAME DA CONTABILIDADE. COMPETÊNCIA DO AUDITOR FISCAL.

O auditor fiscal tem competência legal para examinar a contabilidade do sujeito passivo.

Recurso Voluntário parcialmente procedente

Crédito tributário parcialmente mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (i) por unanimidade de votos, em cancelar o crédito tributário correspondente à competência 11/2000 e àquelas que lhes são anteriores, eis que atingido pela decadência, baseada no art. 173, I, do CTN; e (ii) no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso interposto. Vencidos os conselheiros Gregório Rechmann Júnior (relator) e Ana Cláudia Borges de Oliveira, que deram-lhe provimento parcial, para excluir da base de cálculo da reportada multa até a competência 8/2001, os valores cancelados nos autos do PAF nº 17460.000298/2007-18, referente à exigência da obrigação principal. Designado redator do voto vencedor o conselheiro Rodrigo Duarte Firmo.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior – Relator

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Duarte Firmino – Redator designado

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Honorio Albuquerque de Brito (suplente convocado), Rodrigo Duarte Firmo e Vinicius Mauro Trevisan.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em 06/05/2008 (p. 257) em face da decisão da 9ª Tuma da DRJ/RPO, consubstanciada no Acórdão nº 14-18.710 (p. 234), que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Na origem, trata-se de Auto de Infração referente ao DEBCAD 35.924.276-2 (p. 2) do qual a Contribuinte foi cientificada em 06/09/2006 (p. 18), com vistas a exigir multa por descumprimento de obrigação acessória, consistente em apresentar a empresa Guias de

Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP e/ou GFIP RETIFICADORAS, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (CFL 68), no período de 02/1999 a 09/2001.

Nos termos do Relatório Fiscal da Infração (p. 15), tem-se que:

Da análise dos documentos apresentados, concluímos que a empresa entregou as GFIPs do período de 02/99 a 09/01 sem incluir os empregados "MARIO RODRIGUES " e TITOSI UEHARA", o que constitui infração ao disposto no artigo 32 , inciso IV parágrafo 5 da Lei 8.212/91.

Cientificada do lançamento fiscal, a Contribuinte apresentou a sua competente defesa administrativa (p. 20), a qual foi julgada procedente em parte pelo órgão julgador de primeira instância, nos termos do susodito Acórdão nº 14-18.710 (p. 234), conforme ementa abaixo reproduzida:

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP - OMISSÃO DE FATOS GERADORES

Constitui infração à legislação previdenciária a apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

LAVRATURA FISCAL FORA DO DOMICÍLIO DO SUJEITO PASSIVO.

É legal a lavratura fiscal ocorrida fora do domicílio fiscal do sujeito passivo.

EXAME DA CONTABILIDADE. COMPETÊNCIA DO AUDITOR FISCAL.

O auditor fiscal tem competência legal para examinar a contabilidade do sujeito passivo.

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGUIÇÃO.

A instância administrativa é incompetente para se manifestar sobre a constitucionalidade das leis.

DECADÊNCIA.

O prazo decadencial para o lançamento de contribuições previdenciárias é de 10 anos.

SELIC. AUTO-DE-INFRAÇÃO.

O valor da penalidade aplicada quando da lavratura de auto-de-infração decorrente da apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias equivale à cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, não incidindo sobre o mesmo a taxa SELIC ou qualquer outro acréscimo legal.

SEGURADO EMPREGADO. CARACTERIZAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Caracteriza-se como segurado empregado o trabalhador que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado, cabendo à fiscalização o ônus de demonstrar a existência desses requisitos em relação ao trabalhador que recebe da empresa tratamento diverso.

SEGURADO EMPREGADO. CARACTERIZAÇÃO. GERENTE. SOCIEDADE POR COTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA.

Em período anterior ao advento do Novo Código Civil, apenas o sócio gerente e os sócios cotistas que receberam remuneração decorrente de seu trabalho (pró-labore) são considerados contribuintes individuais nas sociedades por cotas de responsabilidade limitada, caracterizando-se outros trabalhadores que exerçam funções de gerência como segurados empregados.

AFERIÇÃO INDIRETA. SALARIO MÍNIMO.

É cabível a aferição indireta da base-de-cálculo mediante a utilização da remuneração anteriormente recebida pelo segurado empregado e do salário-mínimo vigente à época como parâmetros para a quantificação do valor aferido indiretamente.

CND. CPD-EN. CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

O contencioso administrativo instaurado no âmbito do processo fiscal não se presta à análise de requerimento de Certidão Negativa de Débito – CND ou Certidão Positiva de Débito com Efeito de Negativa - CPD-EN, vez que a emissão das mesmas pressupõe a análise de todos os débitos do sujeito passivo.

Lançamento Procedente em Parte

Cientificada da decisão exarada pela DRJ, a Contribuinte apresentou o competente recurso voluntário (fl. 257), esgrimindo suas razões de defesa nos seguintes pontos, em síntese:

- (i) decadência dos valores lançados;
- (ii) ofensa aos princípios da moralidade administrativa e da legalidade;
- (iii) cerceamento de defesa por falta de demonstração precisa do enquadramento legal;
- (iv) nulidade do auto de infração, vez que lavrado fora do local do domicílio do sujeito passivo;
- (v) falta de habilitação técnica do fiscal; e
- (vi) improcedência do lançamento (remanescente após a decisão de primeira instância), em face da inexistência de vínculo empregatício do Sr. Titosi Uehara).

Na sessão de julgamento realizada em 02/02/2021 este Colegiado converteu o julgamento do presente processo administrativo em diligência para que a autoridade administrativa fiscal informasse *se houve recolhimento (obrigação principal) para as competências objeto da autuação, instruindo o processo com o respectivo comprovante (tela do sistema), no qual conste a data do recolhimento*. Foi solicitado, também, que os presentes autos fosse instruído *com o RDA e com o RADA*.

Informação Fiscal e respectivos documentos às p.p. 310 a 396.

Intimada, a Contribuinte apresentou a competente manifestação à diligência fiscal (p. 404), anexando aos autos os comprovantes de recolhimento das contribuições referentes ao período fiscalizado (p.p 408 a 442).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme se verifica do relatório supra, trata-se o presente caso de lançamento fiscal com vistas a exigir multa por descumprimento de obrigação acessória, consistente em apresentar a empresa Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP e/ou GFIP RETIFICADORAS, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (CFL 68), no período de 02/1999 a 09/2001.

Nos termos do Relatório Fiscal da Infração (p. 15), tem-se que, da análise dos documentos apresentados, concluímos que a empresa entregou as GFIPs do período de 02/99 a 09/01 sem incluir os empregados "MARIO RODRIGUES " e TITOSI UEHARA", o que constitui infração ao disposto no artigo 32 , inciso IV paragrafo 5 da Lei 8.212/91.

Em face da impugnação apresentada, a DRJ, após a realização de diligência fiscal, julgou procedente em parte o lançamento fiscal, com a exclusão da multa aplicada em decorrência do levantamento SAC – SALÁRIO ARBITRADO CONTADOR, da NFLD 35.924.378-9, ante a não comprovação, por parte da fiscalização, do vínculo empregatício entre a Autuada e o Sr. Mário Rodrigues.

Cientificada dessa decisão, a Contribuinte apresentou o seu competente recurso voluntário, esgrimindo suas razões de defesa nos seguintes pontos, em síntese:

- (i) decadência dos valores lançados;
- (ii) ofensa aos princípios da moralidade administrativa e da legalidade;
- (iii) cerceamento de defesa por falta de demonstração precisa do enquadramento legal;
- (iv) nulidade do auto de infração, vez que lavrado fora do local do domicílio do sujeito passivo;
- (v) falta de habilitação técnica do fiscal; e
- (vi) improcedência do lançamento (remanescente após a decisão de primeira instância), em face da inexistência de vínculo empregatício do Sr. Titosi Uehara).

Passemos, então, à análise das razões de defesa da Contribuinte.

Da Decadência

Conforme exposto linhas acima, a Contribuinte, neste ponto, defende a perda do direito de o Fisco constituir todo o crédito tributário em face do transcurso do lustro decadencial.

A DRJ, neste ponto, julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, destacando que o prazo decadencial para o lançamento de contribuições previdenciárias é de 10 anos.

Pois bem!!

A esse respeito, dois aspectos devem ser considerados: o prazo e o termo inicial para contagem da decadência.

Quanto ao prazo decadencial, é importante destacar que o Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucionais os art. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e editou a Súmula Vinculante nº 8, com o seguinte teor:

Súmula Vinculante nº 08 – São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

A partir da edição da Súmula Vinculante nº 8, ocorrida em 20/06/2008, todos os órgãos judiciais e administrativos ficam obrigados a acatá-la.

Desse modo, o prazo decadencial para lançamento das contribuições previdenciárias passa de dez para cinco anos, nos termos do CTN.

Falta agora determinar o termo inicial para sua contagem.

Como regra geral, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial é aquele definido no inciso I, do art. 173 do CTN, nos seguintes termos:

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

Entretanto, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, havendo pagamento antecipado por parte do sujeito passivo, ainda que parcial, o prazo decadencial conta-se nos termos do §4º do art. 150 do CTN, que assim dispõe:

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.

No presente caso, entretanto, cumpre registrar que não cabe a aplicação do artigo 150, § 4º, do CTN, por se tratar de auto de infração por descumprimento de obrigação acessória - deixar de declarar em GFIP a totalidade da remuneração de empregados e contribuintes individuais a seu serviço, inexistindo no caso a antecipação do pagamento do tributo que pudesse ser homologado.

Nestes termos, inclusive, é o Enunciado de Súmula CARF nº 148, segundo o qual, *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.*

Neste espeque, tendo em vista que o lançamento tributário só se considera definitivamente constituído após a ciência (notificação) do sujeito passivo da obrigação tributária (art. 145 do CTN), **que no caso concreto ocorreu em 06/09/2006** (p. 18), resta configurada a perda do direito de o Fisco constituir o crédito tributário até a competência de 11/2000, inclusive, em face da consumação da decadência, nos termos acima declinados.

Das Demais Razões Recursais

No que tange às demais razões recursais, considerando que as mesmas em nada diferem daquelas apresentadas em sede de impugnação e que se tratam, a bem da verdade, dos mesmos argumentos apresentados pela Contribuinte no recurso voluntário objeto do processo nº 17460.000298/2007-18 decorrente do descumprimento da obrigação principal, em relação ao qual, este Colegiado, nesta mesma sessão de julgamento, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso voluntário (no mérito), estando as conclusões alcançadas pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento perfilhado por este Relator, em vista do disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF, não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adoto os fundamentos da decisão recorrida, mediante transcrição do inteiro teor de seu voto condutor neste particular, *in verbis*:

Da Lavratura Fiscal:

O AI foi lavrado em virtude da empresa apresentar as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social — GFIP, com omissão de fatos

geradores de contribuição previdenciária não incluindo em tais documentos as remunerações dos segurados empregados Mário Rodrigues e Titosi Uehara no período compreendido entre as competências 02/1999 e 09/2001.

Essa situação fática constitui infração ao disposto no art. 32, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, que impõe à empresa a obrigação de informar mensalmente ao INSS, através de GFIP, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias.

A esse respeito, digno de menção que o Relatório Fiscal Complementar (do qual a empresa foi regularmente cientificada com a reabertura do prazo de defesa) esclarece que o fundamento fático da presente autuação refere-se à caracterização dos Srs. Mário e Titosi como segurados empregados, conforme documentos trazidos aos autos naquela ocasião. Não há que se falar, portanto, em deficiência dos motivos de fato dos quais se originaram o presente AI.

A multa para referida infração é aquela calculada na forma prevista no art. 32, § 5º, da Lei nº 8.212/1991, combinado com o artigo 284, inciso II, do Regulamento da Previdência Social - RPS, e com a Portaria MPS/GM 342, de 16 de agosto de 2006 (DOU 17/08/2006).

Todos esses dispositivos legais são mencionados às fls. 01 sob os títulos: "DESCRIÇÃO SUMÁRIA DA INFRAÇÃO E DISPOSITIVO LEGAL INFRINGIDO", "DISPOSITIVO LEGAL DA MULTA APLICADA" e "DISPOSITIVOS LEGAIS DA GRADAÇÃO DA MULTA APLICADA", além do "RELATÓRIO FISCAL DA INFRAÇÃO" (fls. 14) e "RELATÓRIO FISCAL DA APLICAÇÃO DA MULTA" (fls. 15/16), motivo pelo qual não procede o argumento atinente à falta de clareza da fundamentação legal embasadora da autuação.

Lavratura Fiscal no Domicílio do Sujeito Passivo:

Quanto à lavratura fiscal fora do domicílio do sujeito passivo, não se observa neste procedimento qualquer ilegalidade ou prejuízo.

O artigo 10 do Decreto nº 70.235/72 não se aplica ao caso que é regido pelas disposições contidas no artigo 33, parágrafo 7º, da Lei nº 8.212/91 assim disposto:

"7º O crédito da seguridade social é constituído por meio de notificação de débito, auto-de-infração, confissão ou documento declaratório de valores devidos e não recolhidos apresentado pelo contribuinte".

Já o Regulamento da Previdência Social — RPS, ocupa-se do tema nos artigos 283 e seguintes e, em momento algum, menciona a necessidade da lavratura do AI no domicílio do sujeito passivo, não podendo ser acolhido o pleito formulado nesse sentido.

Habilitação Técnica da Autoridade Fiscal:

Quanto à habilitação técnica da autoridade lançadora, como bem asseverou a impugnante, o trabalho realizado consistiu em verdadeira auditoria, realizada pelo Auditor Fiscal da Previdência Social subscritor desta NFLD.

Dentre as atribuições legais do cargo de Auditor Fiscal inclui-se, nos termos do artigo 8º, I, "a" da Lei nº 10.593/2002:

"c) examinar a contabilidade das empresas e dos contribuintes em geral, não se lhes aplicando o disposto nos arts. 17 e 18 do Código Comercial;"

Ademais, nos termos do artigo 33, parágrafo 1º da Lei nº 8.212/91, e prerrogativa da fiscalização o exame da contabilidade da empresa.

(...)

Caracterização de Segurado Empregado - Sociedade por Cotas de Responsabilidade Limitada - Gerente:

Quanto a este item, inicialmente deve-se consignar no presente voto que esta Turma de Julgamento, mediante a Resolução 873 (fls. 174/176) solicitou providências da fiscalização em relação à comprovação da subordinação relativa aos trabalhos prestados pelos Srs. Mário Rodrigues e Titosi Uehara.

No entanto, analisando com mais detalhes especificamente a situação relativa ao Sr. Titosi Uehara, qualificado pela autoridade lançadora como segurado empregado que desenvolvia a função de gerente, os elementos trazidos aos autos de início pela fiscalização mostram-se suficientes a manutenção do lançamento fiscal, conforme passo a discorrer nos parágrafos seguintes.

Oportuno consignar nesse ponto que, nos termos do disposto no artigo 229, parágrafo 2º do Regulamento da Previdência Social - RPS, a fiscalização dispõe de competência para efetuar o enquadramento do segurado como empregado, para fins previdenciários, se constatado o preenchimento dos requisitos estabelecidos em lei.

Com relação à caracterização do Sr. Titosi como segurado empregado (gerente) da notificada, necessário recorrer inicialmente ao disposto no artigo 12 da Lei nº 8.212/91:

“São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

1 - como empregado:

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

Do normativo legal transcrito extrai-se a existência dos requisitos indispensáveis à caracterização do trabalhador como segurado empregado: pessoalidade, não-eventualidade (habitualidade), onerosidade e subordinação.

Os elementos existentes nos autos, especialmente a documentação que se encontra às fls. 182/196 comprovam, de maneira inequívoca, a prestação de serviços por parte do Sr. Titosi.

Inicialmente, é evidente que tal prestação de serviço deu-se de modo pessoal. As atividades analisadas pela fiscalização e das quais os documentos de fls. 182/196 representam provas materiais, foram realizadas pelo Sr. Titosi, conforme atestam as assinaturas do mesmo, apostas em tais documentos (a autuada, aliás, não questionou as constatações do agente fiscalizador de que as assinaturas em questão pertencem ao Sr. Titosi e de que o mesmo desenvolveu as atividades representadas por tais documentos, o que torna tais fatos incontroversos).

Nesse aspecto, a pessoalidade resta caracterizada pela inexistência de interposta pessoa a realizar atividades tais como: representar a notificada perante instituições financeiras ou em rescisões de contratos de trabalho, sendo irrelevante o fato de a empresa contar com empregados que exerçam a função de gerente (pois tal função poderia ser desenvolvida concomitantemente pelo Sr. Titosi e por outrem), ou mesmo a existência de outras fontes de renda do Sr. Titosi, sejam elas decorrentes do exercício de alguma outra atividade ou não, vez que a exclusividade não se encontra dentre os pressupostos caracterizadores do vínculo empregatício.

Da mesma forma, os elementos coligidos pela fiscalização revelam que o Sr. Titosi não desenvolveu atividades esporádicas, conclusão a que se chega ao se considerar o volume desserviços envolvidos, sua relevância e a necessidade de conhecimento-em-detahes da situação da empresa quando da elaboração, por exemplo, do Relatório de Prestação de Contas à Caixa Econômica Federal - exercícios 2000 e 2001.

Conforme dispõe o Regulamento da Previdência Social - RPS:

“Art 9º§ 4 ° Entende-se por serviço prestado em caráter não eventual aquele relacionado direta ou indiretamente com as atividades normais da empresa.”

É certo que as atividades realizadas pelo Sr. Titosi enquadram-se dentre aquelas ordinariamente realizadas pela notificada, como por exemplo, rescindir contratos de trabalho de empregados que se desligam da empresa. Portanto, resta configurada a existência da **não-eventualidade** no presente caso.

Decorre daí também a impossibilidade desse órgão julgador aceitar a alegação da notificada de que os serviços prestados assim o foram de forma gratuita, a título de favores realizados por ex-empregado que mantinha laços de amizade com os sócios da empresa.

Os elementos existentes nos autos revelam a realização não de eventuais gentilezas, mas de serviços relevantes, volumosos, contínuos, imprescindíveis, que certamente exigiram do Sr. Titosi tempo e esforços consideráveis, o que denota a impossibilidade da suposta gratuidade arguida pela empresa, contradizendo inclusive os documentos trazidos pela mesma no intuito de confirmar suas alegações, os quais cedem ante os elementos de fls. 182/196, caracterizando-se também no presente caso a onerosidade.

Nesse particular, a aferição indireta da base-de-cálculo realizada pela fiscalização com fulcro no artigo 33, parágrafos 3º e 6º da Lei nº 8.212/91, encontra-se plenamente justificada ante a não apresentação de documentos que demonstrem os valores efetivamente pagos ao Sr. Titosi nesse período.

Deve-se considerar, ainda, a razoabilidade do critério utilizado pela autoridade lançadora que se valeu das remunerações recebidas anteriormente pelo Sr. Titosi (à época em que o mesmo tinha formalizado com a notificada seu contrato de emprego), não implicando em ofensa a permissivo constitucional a quantificação do arbitramento através da conversão dos valores em salários-mínimos.

A vedação imposta pela parte final do artigo 7º, IV, da Constituição Federal tem destinação diversa daquela que se observa no presente lançamento fiscal, pois visa preservar o poder aquisitivo do salário-mínimo, evitando que seu reajuste desencadeie uma majoração generalizada de preços que anularia esse reajuste, o que fatalmente ocorreria caso fosse permitida sua vinculação para aumento de valores de bens, utilidades ou serviços.

Por isso, adotar como pretende a impugnante, entendimento de que a vinculação vedada pela Constituição é mais ampla do que aquela sobre a qual discorreu-se no parágrafo anterior não coaduna com a vontade do constituinte, e significa entender inconstitucional, por exemplo, a utilização de valores calculados em salários-mínimos para fixação da alçada dos juizados especiais de pequenas causas, hipótese com a qual não se pode concordar.

Na sequência, uma vez constatado que o Sr. Titosi prestou serviços pessoalmente, de maneira não eventual e mediante remuneração à notificada, confirmando-se também à vista dos documentos trazidos pela fiscalização que tais atividades eram relacionadas ao gerenciamento da empresa (importando na representação desta em diversas situações) resta analisar se no presente caso os serviços foram prestados mediante subordinação ou não.

Quanto a esse particular, deve-se considerar que, na condição de gerente, anteriormente ao advento do Novo Código Civil (Lei nº 10.406/2002 - vigente a partir de 11/01/2003), que contemplou nos artigos 1.060 e 1.061 a possibilidade de administradores não sócios em sociedades limitadas, era inadmissível a existência de pessoa que exercesse as funções de gerente ou administrador, que não o sócio ou empregado.

Considerando-se na análise da questão 0 disposto no artigo 116, I do Código Tributário Nacional (salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos, tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios) e não existindo para o período em questão previsão legal da existência da figura (além do sócio) da pessoa física que administra ou gere a sociedade limitada com autonomia, conclui-se necessariamente pela existência de subordinação nas atividades de gerente exercidas pelo Sr. Titosi.

Portanto, presentes, além da pessoalidade, não eventualidade e onerosidade, também a subordinação, reveste-se o Sr. Titosi da condição de segurado empregado, motivo pelo qual, entende este relator pela manutenção na presente autuação da multa aplicada em decorrência do levantamento SAG - Sal Arbitrado do Gerente, da NFLD 35.924.378-9.

Em adição às razões de decidir supra transcritas, destaque-se que, em relação às alegações de ofensa a princípios constitucionais, ressalta-se que não compete à autoridade administrativa apreciar a arguição e declarar ou reconhecer a inconstitucionalidade de lei, pois

essa competência foi atribuída, em caráter privativo, ao Poder Judiciário, pela Constitucional Federal, art. 102.

A mais abalizada doutrina escreve que toda atividade da Administração Pública passa-se na esfera infralegal e que as normas jurídicas, quando emanadas do órgão legiferante competente, gozam de presunção de constitucionalidade, bastando sua mera existência para inferir a sua validade.

Sobre o tema, conferia-se o enunciado da Súmula CARF nº 2:

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

De fato, este Egrégio Conselho não pode adentrar no controle de constitucionalidade das leis, somente outorgada esta competência ao Poder Judiciário, devendo o CARF se ater a observar o princípio da presunção da constitucionalidade das leis, exercendo, dentro da devolutividade que lhe competir frente a decisão de primeira instância com a dialética do recurso interposto, o controle de legalidade do lançamento para observar se o ato se conformou ao disposto na legislação que estava em vigência por ocasião da ocorrência dos fatos, não devendo abordar temáticas de constitucionalidades, salvo em situações excepcionais quando já houver pronunciamento definitivo do Poder Judiciário sobre dado assunto, ocasião em que apenas dará aplicação a norma jurídica constituída em linguagem competente pela autoridade judicial, ou se eventualmente houvesse dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei n.º 10.522, de 2002, ou súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar n.º 73, de 1993, ou pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar n.º 73, de 1993.

Não se verifica, entretanto, nenhuma dessas hipóteses nos presentes autos.

Outrossim, o art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 1972, com redação dada pela Lei 11.941, de 2009, enuncia que, 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.

Neste mesmo sentido é, pois, a redação do art 62 do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho.

Dessa forma, com relação aos vícios de ilegalidade e inconstitucionalidade suscitados, veja-se que para se acatar a tese recursal seria necessário afastar a aplicação de lei, o que é defeso pelos supracitados art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 e art. 62 do Regimento Interno deste Conselho - RICARF.

Em síntese, e a despeito do bem fundamentado recurso, o CARF não tem competência para decidir questões atinentes à inconstitucionalidade e/ou ilegalidade das normas, de tal maneira que a decisão *a quo* não deve ser reformada, negando-se provimento ao recurso.

Do Vínculo com o Processo Administrativo Fiscal decorrente do Descumprimento da Obrigação Principal

Conforme fartamente exposto linhas acima, trata-se, o presente caso, de autuação fiscal em decorrência de descumprimento de obrigação acessória, consistente em apresentar a empresa Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP e/ou GFIP RETIFICADORAS, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (CFL 68).

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

Pois bem!

Em relação ao processo decorrente do descumprimento da obrigação principal – PAF 17460.000298/2007-18, tem-se que o respectivo recurso foi julgado nesta mesma sessão de julgamento, tendo sido dado provimento ao mesmo, conforme dispositivo abaixo reproduzido:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher a prejudicial de mérito, cancelando-se o crédito lançado até a competência 08/2001, inclusive, uma vez que atingido pela decadência, e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Neste espeque, considerando que a base de cálculo da multa aplicada no presente lançamento corresponde a 100% da contribuição não declarada (observado o limite legal) e lançada no processo referente ao descumprimento da obrigação principal e que, no referido processo, os fatos geradores apurados pela fiscalização foram cancelados nos termos acima declinados, impõe-se o provimento do recurso em análise neste particular, com o consequente cancelamento do crédito tributário lançado até a competência 08/2001, inclusive.

Sobre o tema em análise, destaque-se o excerto abaixo transcrito do Acórdão nº 2402-006.780, sessão de 7 de novembro de 2018

Muito embora nas obrigações acessórias não haja pagamento a ser homologado pelo Fisco, sendo aplicável o art. 173, inc. I, do CTN (vide acórdão 2402005.900¹, julgado em 01/08/2017), e não o art. 150, § 4º, fato é que, como se reconheceu a decadência de parte das obrigações principais, haverá repercussão neste lançamento.

No entender deste relator, o crédito tributário extinto com a decadência não pode mais se constituir em base de cálculo da multa, ou, noutro giro verbal, como a contribuição deixa de ser devida com o advento do prazo extintivo, ela não mais se presta como base para o cálculo da sanção pecuniária e nem como parâmetro para aferição de informações incorretas ou omitidas.

Expressando-se em outras palavras, e atendo-se à multa aplicada ao sujeito passivo, a decadência atinge não só as contribuições como também afasta a acusação de informações incorretas ou omitidas, pois não há que se cogitar de incorreção ou omissão no tocante a valores já extintos.

Logo, o recurso deve ser parcialmente provido não porque o prazo aplicável é o do art. 150, § 4º, mas apenas porque está se reconhecendo os efeitos da decadência das obrigações principais à presente autuação.

Registre-se, pela sua importância que, conforme exposto no excerto supra transcrito, não se trata de reconhecer a ocorrência da decadência no caso em análise em face do reconhecimento do lustro decadencial nos autos do PAF principal. Não é isso!

O que se defende é 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

¹ [...]

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 173, INC. I, DO CTN. COMPETÊNCIA DEZEMBRO. TERMO INICIAL QUE CORRESPONDE AO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO. SÚMULA CARF 101.

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

Ante o exposto, concluo o voto no sentido de acolher a prejudicial de mérito, cancelando-se o crédito lançado até a competência 11/2000, inclusive, uma vez que atingido pela decadência, e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário, excluindo-se da base de cálculo da multa aplicada, até a competência 08/2001, os valores cancelados nos autos do PAF 17460.000298/2007-18, referente à exigência da obrigação principal.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior

Voto Vencedor

Conselheiro Rodrigo Duarte Firmino, Redator designado.

Em que pese as respeitadas interpretações postas no voto vencido, 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, que permitam o exercício da arrecadação e da fiscalização de tributos, **esta é a REGRA GERAL TRIBUTÁRIA.**

Em que pese também as razões comparativas adotadas no voto vencido, **quanto à legislação específica de outra multa não discutida nos autos**, desprovida de qualquer relação com àquela que é objeto deste contencioso (CFL 68), acrescido que o legislador tem a liberdade de dispor diferentemente da regra geral quanto à exigibilidade e **entendo que aquele racional somente pode ser adotado no âmbito de sua abrangência**, de outro modo, **estaria se admitindo a generalização de um instituto específico.**

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 em cancelar o crédito tributário correspondente à competência 11/2000 e àquelas que lhes são anteriores, eis que atingido pela decadência, baseada no art. 173, I, do CTN e, quanto ao mérito, em negar provimento ao recurso interposto.

É como voto!

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Duarte Firmino