



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
 SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

**Processo n°** 18050.003320/2008-57  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2302-003.297 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de agosto de 2014  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AIOA CFL 30  
**Recorrente** MULTIBEL UTILIDADES E ELETRODOMÉSTICOS LTDA.  
 sucessora da MM Comércio S/A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 22/09/2005

AUTO DE INFRAÇÃO. CFL 30.

Constitui infração às disposições inscritas no art. 32, I da Lei n° 8212/91 c/c art. 225, I, e §9° do RPS, aprovado pelo Dec. n° 3048/99, deixar a empresa de inclui na folha de pagamento rubricas remuneratórias pagas, devidas ou creditadas a título de comissões mensais a segurados obrigatórios do RGPS a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo INSS.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO. IMPUGNAÇÃO INOVADORA. PRECLUSÃO.

No Processo Administrativo Fiscal, dada à observância aos princípios processuais da impugnação específica e da preclusão, todas as alegações de defesa devem ser concentradas na impugnação, não podendo o órgão *ad quem* se pronunciar sobre matéria antes não questionada, sob pena de supressão de instância e violação ao devido processo legal.

DIREITO PREVIDENCIÁRIO. PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE DOS FATOS SOBRE A FORMALIDADE DOS ATOS.

Vigora no Direito Previdenciário o Princípio da Primazia da Realidade dos fatos sobre a Forma jurídica dos atos, o qual propugna que, havendo divergência entre a realidade das condições efetivamente ajustadas numa determinada relação jurídica e as verificadas em sua execução, prevalecerá a realidade dos fatos.

AUTO DE INFRAÇÃO. PENALIDADE. VALOR ÚNICO E INDIVISÍVEL. PROCEDÊNCIA PARCIAL. EFEITOS.

Sendo o valor penalidade imposta através do Auto de Infração único e indivisível, o *quantum debeatur* a ele associado independe da gravidade e do número de infrações cometidas, bastando para a sua caracterização e

imputação a ocorrência de uma única infração à obrigação tributária violada. Dessarte, o reconhecimento, ainda que parcial, da procedência da autuação não implica o afastamento da imputação, tampouco modificação no valor da multa aplicada, devendo esta ser mantida em sua integralidade individual.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário e, na parte conhecida, negar-lhe provimento, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Liége Lacroix Thomasi – Presidente de Turma.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente de Turma), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente de turma), André Luís Mársico Lombardi, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Arlindo da Costa e Silva.

## Relatório

Período de apuração: 01/04/2003 a 31/05/2005

Data de lavratura do Auto de Infração: 22/09/2005

Data da ciência do Auto de Infração: 22/09/2005

Tem-se em pauta Recurso Voluntário interposto em face de Decisão Administrativa de 1ª Instância proferida pela DRP em Salvador/BA que julgou improcedente a impugnação oferecida pelo sujeito passivo do crédito tributário lançado por intermédio do Auto de Infração nº 35.790.900-3, lavrado em razão do descumprimento objetivo de obrigação acessória prevista no inciso I do art. 32 da Lei nº 8.212/91, conforme descrito no Relatório Fiscal da Infração a fls. 07/35.

### CFL - 30

*Deixar a empresa de preparar folha(s) de pagamento(s) das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidas pelo INSS.*

A multa foi aplicada em conformidade com a cominação prevista no art. 283, I, 'a' do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048 de 06/05/1999, no valor mínimo de R\$ 1.101,75 (Hum mil, cento e um reais e setenta e cinco centavos), considerando valores reajustados conforme Portaria MPS nº 822, de 11/05/2005, de acordo com o Relatório Fiscal da Multa aplicada a fl. 36.

De acordo com a resenha fiscal, a empresa deixou de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas aos segurados contribuintes individuais a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidas legalmente, infringindo o disposto no Art. 32, inciso I, da Lei nº 8.212/1991, combinado com o Art. 225, inciso I, §9º, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo decreto 3.048/99.

No período abril/2003 a maio/2005, a empresa incluiu nas folhas de pagamento o segurado contribuinte individual Silvio Luiz de Azambuja Correa, diretor não empregado, contudo deixou de incluir os demais contribuintes individuais que prestaram serviço.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o Autuado apresentou impugnação a fls. 157/158.

O Serviço do Contencioso Administrativo da Delegacia da Receita Previdenciária em Salvador/BA lavrou Decisão-Notificação nº 04.401.4/0035/2006, a fls. 253/259, julgando procedente o lançamento tributário, mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 14/03/2006, conforme Aviso de Recebimento a fl. 263.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário a fls. 266/278, respaldando sua contrariedade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Que há irregularidade no cumprimento do MPF, pois não há referências ou determinações sobre a extensão das atividades de auditoria fiscal às empresas MM Comércio S/A ou Loja Comercial Ramos;
- Que não houve sucessão;
- Que sucessor não responde por penalidades, mas tão somente por tributos, a teor do art. 133 do CTN;
- Que a ausência de TIAD com a correta identificação do contribuinte, bem como a descrição e conteúdo da infração cometida ou a forma de seu cumprimento impede o exercício da ampla defesa e obsta o devido processo legal;
- Que todos os pagamentos efetuados pela Recorrente são consignados em folhas de pagamentos e transpostos para a GFIP;
- Que não se pode imputar responsabilidade aos sócios da autuada;

Ao fim, requer a anulação do Auto de Infração.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

## **Voto**

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

### **1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE**

#### **1.1. DA TEMPESTIVIDADE**

O sujeito passivo foi valida e eficazmente cientificado da decisão recorrida em 14/03/2006. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 04/04/2006, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

#### **1.2. DO CONHECIMENTO DO RECURSO**

O Recorrente alega haver irregularidade no cumprimento do MPF, pois não haveria referências ou determinações sobre a extensão das atividades de auditoria fiscal às empresas MM Comércio S/A ou Loja Comercial Ramos. Argumenta, também, que no caso presente, não houve sucessão de empresas.

O Recorrente alega, igualmente, que a ausência de TIAD com a correta identificação do contribuinte, bem como a descrição e conteúdo da infração cometida ou a forma de seu cumprimento impede o exercício da ampla defesa e obsta o devido processo legal;

O Autuado afirma, ainda, que todos os pagamentos efetuados pela Recorrente são consignados em folhas de pagamentos e transpostos para a GFIP.

Por fim, sustenta que não se pode imputar responsabilidade aos sócios da autuada.

Tais alegações, todavia, não poderão ser objeto de deliberação por esta Corte Administrativa eis que as matérias nelas aventadas não foram oferecidas à apreciação do Órgão Julgador de 1ª Instância, não integrando, por tal motivo, a decisão ora guerreada.

Com efeito, compulsando a Peça Impugnatória ao Auto de Infração em julgamento, verificamos que as alegações acima postadas inovam o Processo Administrativo Fiscal ora em apreciação. Tais matérias não foram abordadas pelo Impugnante em sede de defesa administrativa em face do lançamento tributário que ora se discute, não se instaurando em relação a elas qualquer litígio, a teor do art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

**Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**

*Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532/97)*

Os alicerces do Processo Administrativo Fiscal encontram-se fincados no Decreto nº 70.235/72, cujo art. 16, III estipula que a impugnação deve mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a defesa, **os pontos de discordância** e as razões e provas que possuir. Em plena sintonia com tal preceito normativo processual, o art. 17 dispõe de forma hialina que a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante será considerada legalmente como não impugnada.

**Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

*(...)*

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748/93)*

*(...)*

*§4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532/97)*

*a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532/97)*

*b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532/97)*

*c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532/97)*

As disposições inscritas no art. 17 do Dec. nº 70.235/72 espelham, no Processo Administrativo Fiscal, o princípio processual da impugnação específica retratado no art. 302 do Código de Processo Civil, assim redigido:

**Código de Processo Civil**

*Art. 302. Cabe também ao réu manifestar-se precisamente sobre os fatos narrados na petição inicial. Presumem-se verdadeiros os fatos não impugnados, salvo:*

*I - se não for admissível, a seu respeito, a confissão;*

*II - se a petição inicial não estiver acompanhada do instrumento público que a lei considerar da substância do ato;*

*III - se estiverem em contradição com a defesa, considerada em seu conjunto.*

*Parágrafo único. Esta regra, quanto ao ônus da impugnação especificada dos fatos, não se aplica ao advogado dativo, ao curador especial e ao órgão do Ministério Público.*

Deflui da normatividade jurídica inserida pelos comandos insculpidos no Decreto nº 70.235/72 e no Código de Processo Civil, na interpretação conjunta autorizada pelo art. 108 do CTN, que o impugnante carrega como fardo processual o ônus da impugnação específica, a ser levada a efeito no momento processual apropriado, *in casu*, no prazo de defesa assinalado expressamente no Auto de Infração, observadas as condições de contorno assentadas no relatório intitulado IPC – Instruções para o Contribuinte.

Nessa perspectiva, a matéria específica não expressamente impugnada em sede de defesa administrativa será considerada como verdadeira, precluindo processualmente a oportunidade de impugnação ulterior, não podendo ser alegada originariamente em grau de Recurso Voluntário.

Saliente-se que as diretivas ora enunciadas não conflitam com as normas perfiladas no art. 473 do CPC, aplicado subsidiariamente no processo administrativo tributário, a qual exclui das partes a faculdade discutir, no curso do processo, as questões já decididas, a cujo respeito já se operou a preclusão.

De outro eito, cumpre esclarecer, eis que pertinente, que o Recurso Voluntário consubstancia-se num instituto processual a ser manejado para expressar, no curso do processo, a inconformidade do sucumbente em face de decisão proferida pelo órgão julgador *a quo* que lhe tenha sido desfavorável, buscando reformá-la. Não exige o dispêndio de energias intelectuais no exame da legislação em abstrato a conclusão de que o recurso pressupõe a existência de uma decisão precedente, dimanada por um órgão julgador postado em posição processual hierarquicamente inferior, a qual tenha se decidido, em relação a determinada questão do lançamento, de maneira que não contemple os interesses do Recorrente.

Não se mostra despicendo frisar que o efeito devolutivo do recurso não implica a revisão integral do lançamento à instância revisora, mas, tão somente, a devolução da decisão proferida pelo órgão *a quo*, a qual será revisada pelo Colegiado *ad quem*.

Com efeito, o objeto imediato do Recurso Voluntário é a decisão proferida pelo Órgão Julgador de 1ª Instância, enquanto que o lançamento em si considerado figura, tão somente, como o objeto mediato da insurgência.

Assim, não havendo a decisão vergastada se manifestado sob determinada questão do lançamento, eis que não expressamente impugnada pelo sujeito passivo, não há que se falar em reforma do julgado em relação a tal questão, haja vista que a respeito dela nada consta no acórdão hostilizado. É gravitar em torno do nada.

Nesse contexto, à luz do que emana, com extrema clareza, do Direito Positivo, permeado pelos princípios processuais da eventualidade, da impugnação específica e da preclusão, que todas as alegações de defesa devem ser concentradas na impugnação, não podendo o órgão *ad quem* se pronunciar sobre matéria antes não questionada, sob pena de supressão de instância e violação ao devido processo legal.

Além disso, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, as matérias não expressamente contestadas pelo impugnante em sede de defesa ao lançamento tributário são juridicamente consideradas como não impugnadas, não se instaurando qualquer litígio em relação a elas, sendo processualmente inaceitável que o Recorrente as resgate das cinzas para inaugurar, em segunda instância, um novo *front* de inconformismo em face do lançamento que se opera.

O conhecimento de questões inovadoras, não levadas antes ao conhecimento do Órgão Julgador Primário, representaria, por parte desta Corte, negativa de vigência ao preceito insculpido no art. 17 do Decreto nº 70.235/72, provimento este que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

Por tais razões, as matérias abordadas nos primeiros parágrafos deste tópico, além de outras eventualmente dispersas no instrumento de Recurso Voluntário, mas não contestadas expressamente em sede de impugnação ao lançamento, não poderão ser conhecidas por este Colegiado em virtude da preclusão.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço parcialmente.

Ante a inexistência de questões preliminares, passamos diretamente ao exame do mérito.

### **3. DO MÉRITO**

Cumpra de plano assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente impugnadas pelo Recorrente, as quais serão consideradas como verdadeiras, assim como as matérias já decididas pelo Órgão Julgador de 1ª Instância não expressamente contestadas pelo sujeito passivo em seu instrumento de Recurso Voluntário, as quais se presumirão como anuídas pela Parte.

Também não serão objeto de apreciação por esta Corte Administrativa as questões de fato e de Direito referentes a matérias substancialmente alheias ao vertente lançamento, eis que em seu louvor, no processo de que ora se cuida, não se houve por instaurado qualquer litígio a ser dirimido por este Conselho, assim como as questões arguidas exclusivamente nesta instância recursal, antes não oferecida à apreciação do Órgão Julgador de 1ª Instância, em razão da preclusão prevista no art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

#### **3.1. DA RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES POR INFRAÇÕES.**

Pondera o Recorrente que sucessor não responde por penalidades, mas tão somente por tributos, a teor do art. 133 do CTN.

Razão não lhe assiste, todavia.

Entendo, *data vênia*, que o art. 133 do CTN não pode ser interpretado de forma isolada, mas em conjunto com as demais normas tributárias assentadas na própria SEÇÃO II – RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES, bem como com as disposições inscritas no art. 113 do *Codex*.

#### **Código Tributário Nacional - CTN**

*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.*

### SEÇÃO II

#### *Responsabilidade dos Sucessores*

*Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.*

*Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.*

*Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:*

*I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;*

*II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.*

*(...)*

Em primeiro lugar, deve ser enaltecido que a palavra "TRIBUTO" consubstancia-se termo genérico que se refere, indistintamente, a qualquer obrigação tributária principal, inclusive, hodiernamente, às contribuições previdenciárias.

Nessa vertente, de acordo com o §3º do art. 113 do CTN, a expressão pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação acessória possui natureza jurídica de obrigação tributária principal, ou seja, de tributo.

Em segundo lugar, de acordo com a norma tributária inscrita no art. 129 do CTN, as disposições de que tratam os artigos 130 a 133 do Código Tributário Nacional aplicam-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, **e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.**

Assim, tratando-se de sucessão de fato, apurada e caracterizada *in loco*, pela Fiscalização no curso dos procedimentos fiscais, fato não impugnado pela Autuada em sua defesa administrativa, todas as obrigações tributárias decorrentes dos fatos jurídicos apurados pela Fiscalização até a data dos atos jurídicos que redundaram na caracterização da sucessão de fato encontram-se abrangidos pelo art. 129 do CTN.

Em terceiro lugar, de acordo com o Relatório Fiscal, a MULTIBEL Utilidades e Eletrodomésticos LTDA, doravante Multibel, em sua 5ª alteração contratual, a fls. 140/143, transferiu a sede da sociedade de Santo Antonio de Jesus/BA para a Avenida Antonio Carlos Magalhães nº 2423, Brotas, na cidade de Salvador/BA, endereço empresarial da MM Comércio S/A, doravante MM.

Nestas instalações, a MULTIBEL deu continuidade a exploração da marca empresarial "Comercial Ramos", mediante contrato de locação do imóvel e pagamento de aluguel à MM pela utilização da marca empresarial "Comercial Ramos". A 6ª alteração contratual da MULTIBEL, a fls. 144/149, também estabelece a utilização do nome fantasia "Comercial Ramos".

Já atuando no endereço originalmente ocupado pela MM, a MULTIBEL aproveitou parte do quadro funcional da MM, tanto na área administrativa quanto na comercial, mediante demissão dos empregados da MM e efetivação de novo contrato de trabalho com a MULTIBEL.

A Fiscalização constatou que o endereço adotado para transferência da MM Comércio S/A, em 04/11/2004, à Av. Antonio Carlos Magalhães, s/n, lote C-1, bairro Parque Bela Vista, na cidade de Salvador / BA, de fato, também corresponde ao mesmo endereço atualmente usado pela MULTIBEL, visto tratar-se de um depósito integrante das instalações da loja "Comercial Ramos", que não apresentava, à época da fiscalização, instalações adequadas para desenvolvimento de qualquer atividade empresarial.

A Autoridade Lançadora verificou também que a alteração de endereço para Feira de Santana / BA ocorreu, igualmente, apenas de maneira fictícia, já que a visita fiscal realizada no endereço acima mencionado não identificou neste endereço qualquer funcionamento da MM Comércio S/A.

Note-se que a assunção pela Multibel das instalações, fundo de comércio, marca empresarial, quadro funcional, etc. antes pertencente à MM deu-se em 11 de fevereiro de 2003, com a 5ª Alteração Contratual, inexistindo nos autos qualquer elemento de convicção de que a MM Comércio S/A

tenha, de fato, prosseguido na exploração da atividade econômica, ou de que tenha iniciado, até 11 de agosto de 2003, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

O simples fato de a empresa manter ativo o seu registro perante as Receitas Federal e Estadual não implica *ipso facto*, que tenha prosseguido na exploração da atividade econômica ou de que tenha iniciado nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

O Recorrente busca provar a continuidade da atividade empresarial mediante apresentação de documentos que se referem a período posterior a 11 de agosto de 2003, a saber:

- a) A Autorização para Impressão de Documentos Fiscais – AIDF, a fl. 286, registra como data de autorização 17/03/2006;
- b) A nota fiscal série D-1, a fl. 288, data de 29 de março de 2006;
- c) O extrato da conta REFIS, a fl. 287, traz como data de 1º pagamento 06/04/2005. Além disso, não há qualquer documento que demonstre a que período se refere o débito objeto de tal parcelamento.

Inexiste nos autos, portanto, qualquer elemento de convicção de que a MM Comércio S/A tenha, de fato, prosseguido na exploração da atividade econômica, ou de que tenha iniciado, até 11 de agosto de 2003, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão, circunstância que implica a incidência do preceito inscrito no inciso I do art. 133 do CTN, respondendo o autuado integralmente pelas obrigações tributárias principais relativas ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidas até à data do ato.

De outro eito, mas vinho de outra safra, mostra-se virtuoso lembrar que, tal qual no ramo do Direito do Trabalho, aplica-se igualmente no Direito Previdenciário o Princípio da Primazia da Realidade dos fatos sobre a Forma Jurídica dos atos, o qual propugna que, havendo divergência entre a realidade das condições efetivamente levadas a efeito numa determinada relação jurídica e as forma dos atos jurídicos hipoteticamente concebidos em seus registros e idealizados para a sua execução, prevalecerá a realidade dos fatos em detrimento da formalidade dos atos. Havendo discordância entre o que ocorre na prática e o que está expresso em assentamentos públicos, documentos ou acordos, prevalecerá a realidade dos fatos. O que conta não é a qualificação contratual ou a concepção idealizada dos atos, mas a natureza das funções exercidas em concreto.

No dizer de Américo Plá Rodrigues: *“em matéria de trabalho importa o que ocorre na prática, mais do que aquilo que as partes hajam pactuado de forma mais ou menos solene, ou expressa, ou aquilo que conste em documentos, formulários e instrumentos de controle. Ou seja, o princípio da primazia da realidade significa que, em caso de discordância entre o que ocorre na prática e o que emerge de documentos ou acordos, deve-se dar preferência ao primeiro, isto é, ao que sucede no terreno dos fatos”*.

Em trabalho primoroso, Mauricio Godinho Delgado leciona que *“No Direito do Trabalho deve-se pesquisar, preferentemente, a prática concreta efetivada ao longo da prestação de serviços, independentemente da vontade eventualmente manifestada pelas partes na respectiva relação jurídica. A prática habitual – na qualidade de uso - altera o contrato pactuado, gerando direitos e obrigações novos às partes contratantes, respeitada a fronteira da inalterabilidade contratual lesiva”* (DELGADO, Mauricio Godinho. Curso de Direito do Trabalho, 2ª ed. São Paulo: LTr, 2003, p.207) .

No caso *sub examine*, a Fiscalização apurou que, no ano de 2003, efetivou-se materialmente a sucessão da empresa MM pela Multibel, mediante a assunção por esta do fundo de comércio, marca comercial, instalações, endereço e estabelecimento comercial, empregados, ramo de atividade, clientela, etc. que antes eram de titularidade daquela.

De outro giro, não se deslembre que, hodiernamente, considera-se “*Empresa*” o exercício organizado de atividade econômica, na forma de unidade econômico-social, integrada por elementos humanos, materiais, técnicos e logísticos, visando à produção ou a circulação de bens ou de serviços mediante o emprego de fatores de produção - no sistema capitalista, capital, mão-de-obra, insumos e tecnologia -, objetivando a geração de lucro.

A função social primária da empresa é, pois, a geração de lucro para seus proprietários e acionistas, remunerando o capital que investiram na estruturação da pessoa jurídica e no desenvolvimento a contento de seu objeto social.

Estruturar uma atividade econômica implica a articulação dos fatores de produção adequados (capital, mão-de-obra, insumos e tecnologia) que viabilizem a oferta no mercado consumidor, a preços e qualidade competitivos, dos bens/serviços que se pretenda produzir.

Já o exercício da atividade econômica exige habitualidade, pessoalidade, detenção do monopólio de informações pelo empresário sobre o produto ou serviço objeto de sua empresa e a produção do lucro, o qual irá remunerar os empresários, os empregados e alavancar o desenvolvimento da empresa.

Dessarte, sob o prisma da primazia da realidade sobre a forma, a contar de 2003 todos os Fatos Jurídicos Tributários ocorridos na empresa em estudo devem ser atribuídos à responsabilidade da Multibel, uma vez que era exatamente esta pessoa jurídica que, efetivamente, detinha o comando, domínio e responsabilidade por todos os atos praticados na esfera de atuação da empresa em debate.

Nessa conjuntura, a Fiscalização apurou, dentre outros tantos fatos, que o Sr. Silvio Luiz de Azambuja Correa recebia, formalmente, remuneração a título de *pro labore* no cargo de diretor não empregado da MM Comércio S.A., conforme folhas de pagamento e GFIP.

Todavia, apesar de o Sr. Silvio Luiz de Azambuja Correa ser o administrador não sócio da Multibel, conforme expressamente consignado na 7ª Alteração contratual, a fls. 150/155, e de desempenhar suas atividades profissionais dentro das instalações da loja "Comercial Ramos", fato constatado pela fiscal notificante durante a ação fiscal, seu nome não constava nas folhas de pagamento, tampouco nas GFIP da MULTIBEL.

Assim, a contar da efetiva e substancial sucessão da MM pela Multibel, todos os fatos jurídicos ocorridos nas ordens da empresa são de responsabilidade da sucessora, não da sucedida. Por tal razão, todas as obrigações tributárias decorrentes da remuneração paga, creditada ou devida ao Sr. Silvio Luiz de Azambuja Correa a título de *pro labore* deveriam ter sido atribuídas à responsabilidade da Multibel, e não o foram.

Nessa vertente, a Multibel deveria ter incluído em suas folhas de pagamento, bem como nas GFIP e nos títulos próprios de sua contabilidade, o segurado contribuinte individual Silvio Luiz de Azambuja Correa e sua respectiva remuneração.

A conduta omissiva assim perpetrada pelo sujeito passivo representou ofensa ao dispositivo legal encartado no inciso I do art. 32 da Lei nº 8.212/91, c.c. art. 225, I do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 32. A empresa é também obrigada a:*

*I - preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;*

*(..)*

*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 11.941/2009)*

**Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99**

*Art. 225. A empresa é também obrigada a:*

*I- Preparar folha de pagamento da remuneração paga, devida ou creditada a todos os segurados a seu serviço, devendo manter, em cada estabelecimento, uma via da respectiva folha e recibos de pagamentos;*

*(...)*

*§5º A empresa deverá manter à disposição da fiscalização, durante dez anos, os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações referidas neste artigo, observados o disposto no § 22 e as normas estabelecidas pelos órgãos competentes. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729/2003)*

*(...)*

*§9º A folha de pagamento de que trata o inciso I do caput, elaborada mensalmente, de forma coletiva por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços, com a correspondente totalização, deverá:*

*I- discriminar o nome dos segurados, indicando cargo, função ou serviço prestado;*

*II- agrupar os segurados por categoria, assim entendido: segurado empregado, trabalhador avulso, contribuinte individual; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265/1999)*

*III- destacar o nome das seguradas em gozo de salário-maternidade;*

*IV- destacar as parcelas integrantes e não integrantes da remuneração e os descontos legais; e*

*V - indicar o número de quotas de salário-família atribuídas a cada segurado empregado ou trabalhador avulso.*

*(...)*

*§14. A empresa deverá manter à disposição da fiscalização os códigos ou abreviaturas que identifiquem as respectivas rubricas utilizadas na elaboração da folha de pagamento, bem como os utilizados na escrituração contábil.*

*(...)*

*§22 A empresa que utiliza sistema de processamento eletrônico de dados para o registro de negócios e atividades econômicas, escrituração de livros*

*ou produção de documentos de natureza contábil, fiscal, trabalhista e previdenciária é obrigada a arquivar e conservar, devidamente certificados, os respectivos sistemas e arquivos, em meio digital ou assemelhado, durante dez anos, à disposição da fiscalização. (Incluído pelo Decreto nº 4.729/2003)*

Não se mostra demasiado enaltecer que o registro nas folhas de pagamento de todas as rubricas auferidas pelos segurados, sejam elas integrantes ou não do Salário de Contribuição, não se revela como uma faculdade da empresa, mas, sim, uma obrigação tributária a ela imposta diretamente, com a força de império da lei formal, gerada nas Conchas Opostas do Congresso Nacional, segundo o trâmite gestacional plasmado nos artigos 61 a 69 da nossa Lei Soberana.

Almejando brindar a máxima efetividade à obrigação acessória ora ilustrada, o art. 92 da Lei de Custeio da Seguridade Social aviou norma tributária sancionatória, prevendo a punição do obrigado, em caso de infração de qualquer dispositivo da Lei nº 8.212/91, na modulação fixada no art. 283, I, 'a' do RPS, aprovado pelo Dec. nº 3048/99, com valores atualizados conforme mecanismo fixado no art. 102 da Lei de Custeio da Seguridade Social.

#### **Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

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

*Art. 102. Os valores expressos em moeda corrente nesta Lei serão reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001).*

#### **Regulamento da Previdência Social**

*Art. 283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 1991, e 10.666, de 8 de maio de 2003, para a qual não haja penalidade expressamente cominada neste Regulamento, fica o responsável sujeito a multa variável de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) a R\$ 63.617,35 (sessenta e três mil, seiscentos e dezessete reais e trinta e cinco centavos), conforme a gravidade da infração, aplicando-se-lhe o disposto nos arts. 290 a 292, e de acordo com os seguintes valores: (Redação dada pelo Decreto nº 4.862/2003)*

*I- a partir de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) nas seguintes infrações:*

*(...)*

*a) deixar a empresa de preparar folha de pagamento das remunerações pagas, devidas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com este Regulamento e com os demais padrões e normas estabelecidos pelo Instituto Nacional do Seguro Social;*

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

É de sabença universal que inexiste neste Globo economia forte o suficiente capaz de manter sua Moeda Corrente a salvo da corrosão imposta pela inflação. Ante a iminência de tal fenômeno econômico, pautou por bem o Legislador Ordinário prover o texto legal com um mecanismo arquitetado adrede, visando a minimizar os efeitos devastadores de tal ocorrência.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 102. Os valores expressos em moeda corrente nesta Lei serão reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13/2001).*

*§1º O disposto neste artigo não se aplica às penalidades previstas no art. 32-A desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).*

Revela-se auspicioso salientar que o CTN não inclui em sua reserva legal a atualização do valor monetário das bases de cálculo das contribuições previdenciárias, as quais não se qualificam, por expressa disposição legal, como majoração de tributos. Nessa perspectiva, autoriza o *Codex Tributário* que a atualização monetária possa ser levada a efeito por qualquer outro instrumento normativo aquilatado no conceito de legislação tributária estatuído no art. 100 do Pergaminho Tributário em realce.

**Código Tributário Nacional - CTN**

*Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:*

*I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;*

*II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;*

*III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;*

*IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;*

*V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;*

*VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.*

*§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.*

*§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.*

*Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:*

*I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;*

*II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;*

*III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;*

*IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.*

*Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.*

Na hipótese ora tratada, os índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social são estabelecidos, anualmente, pelo Ministério da Previdência Social, mediante Portaria expedida pelo Sr. Ministro de Estado, no exercício das atribuições que lhe confere o art. 87, parágrafo único, inciso II, da Constituição Federal.

#### **Constituição Federal de 1988**

*Art. 87. Os Ministros de Estado serão escolhidos dentre brasileiros maiores de vinte e um anos e no exercício dos direitos políticos.*

*Parágrafo único. Compete ao Ministro de Estado, além de outras atribuições estabelecidas nesta Constituição e na lei:*

*(...)*

*II - expedir instruções para a execução das leis, decretos e regulamentos;*

Nesse contexto, em 12 de maio de 2005 foi publicada no Diário Oficial da União a Portaria MPS nº 822/2005, que atualizou o valor mínimo da penalidade pecuniária previsto no art. 92 da Lei nº 8.212/91 c.c. art. 283, I, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, equivalente a R\$ 1.101,75 (um mil cento e um reais e setenta e cinco centavos).

#### **PORTARIA MPS nº 822, de 11 de maio de 2005**

*Art. 8º A partir de 1º de maio de 2005:*

*(...)*

*V - o valor da multa pela infração a qualquer dispositivo do Regulamento da Previdência Social - RPS, para a qual não haja penalidade expressamente cominada (art. 283), varia, conforme a gravidade da infração, de R\$ 1.101,75 (um mil cento e um reais e setenta e cinco centavos) a R\$ 110.174,67 (cento e dez mil cento e setenta e quatro reais e sessenta e sete centavos);*

Como visto, a lei fiscal determina que a empresa tem o dever instrumental de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social.

Merece ser citado que, das disposições insculpidas no §3º do art. 113 do *codex* tributário, emerge a natureza objetiva do Auto de Infração de Obrigação Acessória, na medida em que o simples fato da inobservância da obrigação acessória é condição bastante, suficiente e determinante para a conversão de sua natureza de obrigação acessória em principal, relativamente à penalidade pecuniária.

Tal compreensão caminha no mesmo compasso das disposições expressas no art. 136 do reverenciado código tributário, o qual declara que a responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, revelando assim, através de uma outra lente, o caráter objetivo e independente da imputação em realce.

**Código Tributário Nacional - CTN**

*Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.*

Dessarte, a caracterização da infração à Legislação Tributária ora em relevo se concretiza com a mera omissão de registro na folha de pagamento da empresa de qualquer segurado obrigatório do RGPS que lhe preste serviço no mês.

Por outro viés, o valor da penalidade imposta por intermédio do presente Auto de Infração é único e indivisível, sendo despicando para a sua caracterização e imputação o número de infrações cometidas, se contentando a lei para a sua consumação definitiva a ocorrência objetiva de uma única omissão de rubrica remuneratória na escrita fiscal da empresa.

Nesse contexto, a omissão do segurado Silvio Luiz de Azambuja Correa e sua respectiva remuneração da folha de pagamento da multibel, em período subsequente à efetiva e substancial sucessão há pouco debatida, implica *de per se* a consumação objetiva da infração à obrigação tributária inscrita no inciso I do art. 30 da Lei nº 8.212/91, fato que atrai automaticamente a incidência da norma inscrita no art. 92 da Lei de Custeio da Seguridade Social c.c. art. 283, I, 'a' do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99.

Como resultado, subsiste inabalada a obrigação tributária principal objeto do Auto de Infração em apreço.

Procedente, portanto, o lançamento tributário levado ora a cabo pela Autoridade Fiscal Fazendária.

**4. CONCLUSÃO:**

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO PARCIALMENTE do Recurso Voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva, Relator.

Processo nº 18050.003320/2008-57  
Acórdão n.º **2302-003.297**

**S2-C3T2**  
Fl. 322

---

CÓPIA