



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18184.000044/2008-50
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-009.186 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de setembro de 2021
Recorrente UNIDADE RADIOLOGICA PAULISTA - CLINICA DE DIAGNOSTICO POR IMAGEM S/S LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/06/2002

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. AUTO DE INFRAÇÃO. CFL 68. GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES. OMISSÃO DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES. CORRELAÇÃO ENTRE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA E PRINCIPAL.

A penalidade está condicionada à manutenção do lançamento relativo à obrigação principal correlata, de modo que sendo cancelada a autuação do principal igual resultado é observado no julgamento do lançamento da obrigação acessória.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. DILIGÊNCIA. AGRAVAMENTO DA EXIGÊNCIA INICIAL. NULIDADE.

O agravamento da exigência impugnada somente pode ser processada por meio de lançamento complementar. A competência atribuída aos órgãos julgadores não contempla a função de lançamento tributário, nos termos do disposto no artigo 142 do CTN, de modo a alterar a exigência impugnada, agravando os termos da exigência inicial, sendo, pois, nulo tal procedimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

Débora Fófano dos Santos – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nobrega (suplente convocado(a)), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 2201-009.186 - 2ª Sejl/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 18184.000044/2008-50

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 519/524) interposto contra decisão no acórdão da 14ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP) de fls. 499/511, que julgou a impugnação procedente em parte, mantendo em parte o crédito tributário formalizado no AI - Auto de Infração – DEBCAD nº 35.516.979-7, lavrado em 19/5/2003, no montante de R\$ 155.328,41 (fls. 2/4), referente à aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória – CFL 68, conforme transcrição abaixo (fl. 2):

DESCRIÇÃO SUMÁRIA DA INFRAÇÃO E DISPOSITIVO LEGAL INFRINGIDO

Apresentar a empresa GFIP/GRFP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, conforme previsto no art. 32, inciso IV, parágrafo 5º, da Lei nº 8.212, de 24/07/91.

FUNDAMENTOS LEGAIS DA MULTA APLICADA

Art. 284, inciso II, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99 e Lei 8.212/91 art. 32, inciso IV, paragrafo 5º.

VALOR DA MULTA: R\$ 155.328,41

CENTO E CINQUENTA E CINCO MIL TREZENTOS E VINTE E OITO REAIS E QUARENTA E UM CENTAVOS. *****

Do Lançamento

Segundo consta no relatório do acórdão recorrido (fls. 500/501):

1. Trata-se de autuação (AI nº 35.516.979-7), por infração ao artigo 32, IV, da Lei 8.212/91, regulamentada pelo Decreto 3.048/99 e alterações posteriores, uma vez que, de acordo com o Relatório Fiscal da Infração, às fls. 02, a empresa apresentou GF1P - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuição previdenciária.

1.1. As omissões referem-se a remunerações pagas a trabalhadores autônomos, empresários e empregados da matriz e filiais.

1.2. A multa aplicada foi a prevista no artigo 32, § 5º, da Lei 8.212/91, combinado com o artigo 284, inciso II, do RPS-Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99, no valor de R\$ 155.328,41 (cento e cinquenta e cinco mil, trezentos e vinte e oito reais e quarenta e um centavos), correspondente a 100% (cem por cento) de contribuição previdenciária devida não declarada, limitada, por competência, a um multiplicador, obtido em função do número de empregados da empresa, sobre o valor mínimo atualizado, conforme artigos 284, II e 373, do Decreto 3.048/99. O cálculo detalhado da multa encontra-se às fls. 4/37.

1.3. De acordo com o Relatório Fiscal da Aplicação da Multa, às fls. 3, e Termo de Verificação de Antecedentes de Auto de Infração, às fls. 43, não constam Autos de Infração lavrados em ações fiscais anteriores, tampouco ocorreram outras circunstâncias agravantes.

1.4. Informa o Relatório Fiscal que a empresa regularizou apenas parcialmente a falta, uma vez que não foi corrigida a situação relativa aos segurados autônomos que foram caracterizados como segurados empregados pela Fiscalização.

(...)

Da Impugnação

O contribuinte foi cientificado do lançamento em 23/5/2003 (AR de fl. 49) e apresentou sua impugnação em 5/6/2003 (fls. 53/59), com os seguintes argumentos consoante resumo no acórdão da DRJ (fls. 501/502):

(...)

2. Através do instrumento de fls. 52/58, a Autuada impugnou, tempestivamente, a autuação. Alega, em síntese, que:

2.1.a empresa foi autuada por não declarar em GFIP, segurados autônomos, porém houve a correção da falta, como mencionado no Relatório Fiscal da Infração,

2.2 a multa foi calculada, à alíquota de 35.8%, ou seja, consideraram-se, indevidamente, os valores das contribuições destinadas aos Terceiros (5,8%), contrariando o disposto no art. 32, IV, §5º, da Lei 8.212/91, c/c art. 316, VI, §3º, da IN 70/2002.

2.3. o Auto-de-Infração inclui várias competências, nos termos do art. 314, da IN nº 70/02, assim, quando há a correção de uma determinada competência, considerada uma ocorrência pelo art. 314, da IN nº 70/02, a Impugnante tem direito à relevação relativamente à multa aplicada em tal competência.

2.4. erra a Auditora Fiscal ao não atenuar a multa e não dar à empresa o direito à relevação desses valores.

2.5. o que deveria ser feito é o lançamento de novo Auto-de-Infração com as ocorrências corrigidas ou a retificação desses valores por parte do julgador de 1ª instância,

2.6. assim, solicita-se a realização de diligência para que a Auditora Fiscal informe quais competências foram corrigidas para redução do valor da multa,

2.7. perturba o fato de a Auditora Fiscal não ter atenuado a multa, em razão de a Impugnante não ter declarado parte dos segurados autônomos que foram descaracterizados pela fiscalização (transcreve trecho do Relatório Fiscal),

2.8. não se incorre em erro por interpretar a legislação previdenciária de outra forma que a Fiscalização;

2.9.a retificação da GFIP deveria ser exigida apenas depois que o INSS saísse vitorioso no litígio,

2.10. é um contra-senso a empresa corrigir a falta, colocando os segurados autônomos como empregados, para fugir de uma possível autuação, e, posteriormente, ser forçada a retificar pela segunda vez a GFIP, caso o julgamento fosse pela improcedência do lançamento;

2.11. Portanto, o mais racional seria a exclusão dos segurados autônomos, considerados como empregados até decisão final do processo administrativo;

Do Despacho —Decisório nº 21.003.0/042/2003

3. Acolhendo parte das alegações da Impugnante e, com fundamento nos art. 30, II, da Portaria MPAS nº 357/2002, bem como no artigo 316, "Caput" e § 3º, da IN INSS/DC nº 70/02, procedeu-se à retificação do débito originalmente constituído, mediante a exclusão dos valores das contribuições destinadas aos Terceiros, da base cálculo da multa aplicada mensalmente.

Das Intimações em Endereço Diverso do Eleito pela Autuada.

4. Às fls. 92, a Autuada requer que todas as notificações sejam processadas em nome do procurador e enviadas ao endereço que consta na petição.

Da Diligência

5. Referido despacho (fls. 76/90) não chegou a produzir efeitos, uma vez que, antes que fosse dada ciência à Impugnante, os autos retornaram à Seção de Análise de Defesas e Recursos da, então, Gerência Executiva São Paulo-Oeste, a pedido desta, já que a NFLD nº 35.516.983-5, que tratava das contribuições incidentes sobre as remunerações

pagas a autônomos e a autônomos caracterizados como segurados empregados, havia sido julgada nula, por vício formal, em reforma de decisão.

5.1. Assim, em razão da necessidade de se efetivar novo lançamento da obrigação principal, os autos foram enviados à Fiscalização (fls. 96 e 109), para que esta se manifestasse sobre possíveis alterações a serem realizadas na presente autuação. Também a ela foi solicitado que se manifestasse acerca de eventual correção da falta que ensejasse a atenuação da multa.

5.2. Às fls. 112/133, a Fiscalização apresenta planilha completa do novo cálculo da multa e informa que *"Os segurados autônomos descaracterizados pela fiscalização não foram objetos de correção nas GFIP. Sendo assim, não houve correção total das faltas em nenhuma competência."*

Do Despacho Decisório nº 21.003.0/032/2005 e da Defesa contra o Novo valor da Multa.

6. Através do Despacho-Decisório 21.003.0/032/2005 (11s. 135/140), a multa inicialmente aplicada no valor de R\$ 155.328,41 foi retificada para R\$ 135.308,97, de conformidade com o resultado da diligência (fls. 112/133). Os motivos que ensejaram a retificação foram, resumidamente, os seguintes:

6.1. exclusão dos valores das contribuições destinadas a terceiros da base de cálculo de incidência da multa,

6.2. alguns segurados autônomos que inicialmente foram considerados segurados empregados voltaram à condição de autônomo, conforme lançamento consubstanciado na NFLD 35.435.723-9, lavrada em substituição à NFLD nº 35.516.983-5, julgada nula.

6.3. na autuação original, os valores das contribuições dos segurados empregados, que também integram a base de cálculo da multa, foram calculados mediante a aplicação da alíquota mínima de 8% sobre o total da remuneração paga, enquanto que, no relatório do resultado da diligência (fls. 111/133), foram observadas as faixas e limites do salário de contribuição e correspondentes alíquotas, conforme previsto no art. 20, da Lei 8.212/91.

7. No referido despacho, determinou-se que a Impugnante fosse cientificada de seus termos, bem como da reabertura do prazo de 15(quinze) dias, a contar da ciência, para que efetuasse o pagamento do novo valor da multa com redução de 50% (cinquenta por cento), nos termos do art. 293, "Caput", §§ 1º e 3º, do Decreto 3.048/99, ou, então, apresentasse defesa.

8. Dentro do prazo, a Impugnante, por meio do instrumento, de fls. 147/151, apresentou defesa contra o novo valor da multa.

8.1. Sem observar que as contribuições destinadas aos Terceiros foram excluídas das bases de cálculo da multa, a Impugnante reitera os argumentos da inicial, bem como reitera os pedidos de atenuação/relevação da multa e de determinação de diligência para verificação das competências em que houve a correção da falta.

8.2. Ainda com relação à correção da falta, a Impugnante reafirma que os autônomos que foram caracterizados como segurados empregados são verdadeiramente autônomos, e, por entender que essa matéria é extremamente controvertida, não havendo consenso entre os doutrinadores, requer a exclusão desses segurados até a decisão final do lançamento contido na NFLD 35.435.723-9 (obrigação principal).

8.3. Por outro lado, a Impugnante não faz qualquer menção aos demais motivos que implicaram a retificação do valor da multa.

Da Nova Diligência e da Abertura de Prazo para Manifestação

9. Em decorrência de norma superveniente, veiculada pelo art. 656, parágrafo 6º, da IN MPS/SRP nº 3, de 14 de julho de 2005, que revogou a IN INSS/DC nº 100/2003, a legislação previdenciária passou a admitir, sob condições (incisos I e II), a correção parcial da falta dentro de uma mesma competência, assim, nos termos do despacho de fls. 154/155, os autos foram enviados à Fiscalização para que fosse analisada a

necessidade de se atenuar a multa relativamente a valores declarados em GFIP, entre o início do procedimento e a decisão de primeira instância, nos termos da redação original do art. 291, do Decreto 3.048/99, dispositivo esse que foi alterado pelo Decreto nº 6.032, de 01/02/2007 e que, hoje, encontra-se revogado pelo Decreto 6.727, de 12/01/2009.

9.1. Às fls. 471/472, o Auditor Fiscal designado para realizar a diligência, após ter intimado a Impugnante a apresentar as GFIP do período 01/1999 a 06/2002, conforme Termo de Intimação para Apresentação de Documentos —TIAD (fls.160/161), elaborou, às fls. 471/472, Relatório Fiscal Complementar do Auto de Infração (resultado da diligência), onde conclui que, de acordo com as GFIP apresentadas pela empresa, "*...não foram constatadas as correções dos fatos geradores constantes nesse Auto de Infração.*".

9.2. Intimada do resultado da diligência (fl. 472), bem como da abertura do prazo de 10 (dez) dias para manifestação, a Impugnante não se pronunciou nos autos (fl. 473).

Da Decisão da DRJ

A 14ª Turma da DRJ/SP1, em sessão de 15 de outubro de 2009, no acórdão nº 16-23.193 (fls. 499/511), julgou o lançamento procedente em parte, acolhendo parcialmente o pedido de relevação da multa, conforme ementa abaixo reproduzida (fl. 499):

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/06/2002

OMISSÃO DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NA GFIP.

Constitui infração a empresa deixar de informar, mensalmente, no documento GFIP, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária (Art. 32, IV da Lei 8.212/91).

CORREÇÃO PARCIAL DA FALTA DENTRO DE UMA MESMA COMPETÊNCIA (ART. 656, §6º, I e II, DA IN SRP nº3/2005). ATENDIMENTO AOS REQUISITOS DO ART. 291, DO DECRETO 3.048/99. RELEVAÇÃO PARCIAL DA MULTA APLICADA.

A correção parcial da falta, dentro de urna mesma competência, nos termos do art. 656, §6º, I e II, da IN SRP nº3/2005 (redação original) e o atendimento aos requisitos exigidos pelo art. 291, "caput" e parágrafo primeiro (redação original), do Decreto 3.048/99, implicam a relevação parcial da multa aplicada mensalmente.

LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA - Tratando-se de ato não definitivamente julgado, a Administração deve aplicar a lei nova a ato ou fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática, assim observando, quando da aplicação das alterações na legislação tributária referente às penalidades, a norma mais benéfica ao contribuinte.

INTIMAÇÕES. VIA POSTAL. ENDEREÇO DO DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO DO SUJEITO PASSIVO.

As intimações, quando realizadas por via postal, devem ser encaminhadas para o endereço do domicílio tributário do sujeito passivo (art. 23, do Decreto 70.235/72).

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Do Recurso Voluntário

A ciência da decisão foi efetuada em 16/7/2010 (AR de fl. 515) ao procurador constituído e o contribuinte foi cientificado da decisão por meio do Edital nº 113/2010 (fl. 517). Em 11/8/2010 houve a interposição do recurso voluntário (fls. 519/524), acompanhado de documentos de fls. 525/547, com os mesmos argumentos da impugnação, a seguir reproduzidos:

(...)

Inicialmente, a Recorrente informa a alteração do endereço do seu procurador, cf. especificado no rodapé da presente, requerendo seja observado o novo endereço para efeito de intimações.

DOS FATOS

1. A empresa foi autuada por não declarar na GFIP segurados autônomos, posteriormente a multa aplicada foi reduzida por força da declaração de nulidade da NFLD 35.435.723-9. Porém, a correção foi apenas parcial.
2. Verificamos que a auditora na definição do *quantum* devido, utilizou-se equivocadamente, como na competência 01/1999, da alíquota de 35,8% onde nota-se estar incluídas as contribuições para Terceiros definidas no artigo 94 da Lei n. 8.212/91.
3. Ocorre que, a Lei 8.212/91, em seu artigo 32, inciso IV, § 5º, quando refere-se a contribuição não declarada, quer na verdade dizer contribuição previdenciária. Tal fato é confirmado pelo artigo 316, inciso VI, § 3º da Instrução Normativa n. 70/2002, que assim pronuncia-se:

Art. 816. Por infração a qualquer dispositivo da Lei nº 8.212, de 1991, exceto no que se refere a prazo de recolhimento de contribuições, e da Lei nº 8.218, de 1991, fica o responsável sujeito a uma multa variável, conforme a gravidade da infração, cujos valores estão previstos no RPS, e são atualizados na forma do art. 873 desse regulamento, mediante Portaria Ministerial:

VI - 100% (cem por cento) do valor devido relativo à contribuição não declarada na GFIP ou GRFP, independentemente do lançamento do crédito, conforme definido no § 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, limitada aos valores previstos no § 4º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991;

§ 3º A contribuição não-declarada a que se refere o inciso VI corresponde à soma das diferenças ou das omissões encontradas em confronto com os valores obtidos a partir da GFIP ou GRFP, sendo que, na aplicação da multa, não serão consideradas as contribuições destinadas a entidades ou fundos (terceiros)

Portanto, entendemos que tais valores devem ser excluídos da base de cálculo.

DA CORREÇÃO DA FALTA

4. Outro ponto que verificamos estar a empresa prejudicada, diz respeito a correção da falta pronunciada pela auditoria.
5. O auto-de-infração foi lavrado, a princípio, como determina o caput do artigo 314 da Instrução Normativa nº 70/2002, ou seja, incluindo várias competências em um mesmo documento, configurando assim várias ocorrências.
6. Porém, na verdade, cada competência não declarada corresponde a um auto-de-infração. Mas, por economia processual engloba-se estes "vários autos" em um único documento. Portanto, quando a empresa corrige uma competência na verdade está corrigindo um auto-de-infração, e quanto a este deve a empresa ter direito a revelação.
7. Tal raciocínio depreende-se do artigo 312 e do caput do artigo 314 da citada instrução, que transcrevemos:

Art. 312. No mesmo procedimento fiscal, será lavrado apenas um Auto de Infração por tipo de infração, salvo os casos previstos nos artigos 313 a 315, em que, justificadamente, poderá ser lavrado mais de um AI na mesma ação fiscal, por diferentes ocorrências.

Art. 314. Nas infrações abaixo, considera —se cada competência em que tenha ocorrido o descumprimento da obrigação como uma ocorrência, independentemente do número de documentos não entregues.

8. Ou seja, o INSS poderia lançar em documentos diferentes, as competências em que houve correção, das quais adviriam a relevação, e em outro as competências não corrigidas, como propaga o artigo 312. Já no artigo 314 refere-se a ocorrência, que nada

mais é do que o motivo gerador da autuação, sendo neste caso, considerada a competência.

9. Logo, erra a auditoria ao não atenuar a multa e não dar a empresa o direito de relevação desses valores. O que deveria ser feito neste caso é o lançamento de novo auto-de-infração com as ocorrências corrigidas ou a retificação desses valores por parte do julgador de 1ª Instância Administrativa.

10. Por isso, solicitamos diligências para que a auditoria informe quais competências foram corrigidas para redução do valor da multa.

DA AUTUAÇÃO POR DESCARACTERIZAÇÃO DE AUTÔNOMOS

11. Outro ponto que causa perturbação é o penúltimo parágrafo do Relatório Fiscal da Infração, onde a auditoria pronuncia-se:

"No entanto uma parte dos segurados autônomos foram descaracterizados por mim, mas foram informados como autônomos pela empresa, não podendo portanto usufruir do benefício de atenuação da multa".

12. Ora, a empresa informou como ela considerou os segurados, usando neste caso de boa-fé. Em que erro incorreu, por interpretar a legislação previdenciária de outra forma que a fiscalização? E se a fiscalização estiver errada e a empresa, ao final, como se comprovará, conseguir demonstrar o verdadeiro mérito.

Não poderia a auditoria ao encontrar uma situação definida, qual seja, a declaração de autônomos na GFIP, desconsiderar tal informação e autuar a empresa por não declarar segurado empregado, sem ao menos ter terminado o litígio.

A nosso ver não caberia alterar a informação prestada pela empresa na GFIP, enquanto a decisão das NFLD's não se tomar definitiva e, desde que, a sua exigibilidade não seja suspensão por decisão judicial.

Isto porque, a matéria é amplamente controvertida e, enquanto a questão não for dirimida definitivamente e com propriedade, não há como impor a empresa à retificação da GFIP, posto que as impressões do Sr. Auditor Fiscal não são definitivas, em especial em situações que o grau de subjetividade da autuação é flagrante.

Vale lembrar que, a matéria em epígrafe, qual seja, a descaracterização de autônomos é extremamente controvertida, não havendo consenso não só entre os doutrinadores, mas inclusive quanto a jurisprudência.

13. No caso poderia acontecer a seguinte situação esdrúxula: a empresa corrigiria a falta, colocando os segurados autônomos como empregados, para fugir de uma possível autuação, mais tarde sendo julgado improcedente o julgamento, novamente seria forçada a retificar pela segunda vez a GFIP, retomando a situação anterior de segurados autônomos, sob pena de sofrer autuação. Ora senhores, parece-nos um contra-senso.

14. Portanto, o que nos parece mais racional seria a exclusão dos segurados autônomos considerados pela fiscalização como empregados até decisão final do processo administrativo.

Ademais, a empresa já obteve provimento judicial favorável, através da prolação da R. Sentença nos autos da Ação Declaratória, processo nº 2004.61.00.030120-1/SP, em trâmite perante a 23ª Vara da Justiça Federal de São Paulo.

No referido processo a Ação Declaratória foi julgada procedente e foi determinado que a União Federal:

"PROCEDENTE o pedido da Autora para ANULAR a NFLD 35.435.723-9, relativamente as competências JAN/1997 A FEV/1998, ante a caracterização da DECADÊNCIA, e relativamente à desqualificação do serviço autônomo prestado pelos profissionais médicos, mantendo-se hígida relativamente à desqualificação dos profissionais administrativos e do setor de lavanderia".

Portanto, denota-se que a informação prestada pela empresa na GFIP se encontrava correta, inclusive por força da R. Sentença proferida naqueles autos.

Além disso, a exigibilidade da referida NFLD se encontra suspensa, cf. Decisão proferida pelo Desembargador Relator do recurso de Apelação interposto por ambas as partes, anexo.

Não há como exigir multa relativa a suposta informação incorreta contida na NFLD que decorre de outra autuação fiscal, cuja exigibilidade se encontra suspensa.

Nos parece que se a própria exigibilidade do tributo se encontra suspensa, de igual forma, qualquer dever instrumental de informação relativo à mesma ou multa decorrente de tal fato, deverá ter sua exigibilidade suspensa, até que se confirme ser devida a obrigação perseguida pela Receita Federal.

Em vista de todo o exposto, nos parece que seria adequado excluir os segurados autônomos considerados pela fiscalização como empregados na NFLD 35.435.723-9, até que haja a decisão final do processo judicial, o qual concedeu a tutela antecipada para a finalidade de suspender a exigibilidade da contribuição social.

DOS PEDIDOS:

Por todo o exposto, vem a Recorrente, respeitosamente, à presença de Vossa Ilustríssima, requerer seja ACOLHIDO O PRESENTE RECURSO ADMINISTRATIVO, procedendo à reforma do V. Acórdão, no sentido de que sejam deferidas as impugnações lançadas pelo contribuinte, nos termos da fundamentação retro.

O presente recurso compõe lote sorteado para esta relatora.

É o relatório.

Voto

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Inicialmente, destacar os seguintes pontos extraídos do resumo constante no acórdão recorrido:

- A NFLD nº 35.516.983-5, que tratava das contribuições incidentes sobre as remunerações pagas a autônomos e a autônomos caracterizados como segurados empregados, foi anulada, por vício formal, pela decisão-notificação nº 31.003.0/453/2003.
- Por meio do despacho decisório nº 21.003.0/032/2005 (fls. 140/145), a multa inicialmente aplicada no valor de R\$ 155.328,41, foi retificada para R\$ 135.308,97, em decorrência de resultado de diligência proposta com o intuito da autoridade julgadora avaliar a necessidade de eventuais alterações na autuação em decorrência de lançamento que viria a ser realizado, relativo às contribuições incidentes sobre as remunerações de segurados empregados tidos como autônomos pela empresa.
- Os motivos que ensejaram a retificação foram os seguintes:
 - (...)
 - 6.1. exclusão dos valores das contribuições destinadas a terceiros da base de cálculo de incidência da multa,

6.2. alguns segurados autônomos que inicialmente foram considerados segurados empregados voltaram à condição de autônomo, conforme lançamento consubstanciado na NFLD 35.435.723-9, lavrada em substituição à NFLD nº 35.516.983-5, julgada nula.

6.3. na autuação original, os valores das contribuições dos segurados empregados, que também integram a base de cálculo da multa, foram calculados mediante a aplicação da alíquota mínima de 8% sobre o total da remuneração paga, enquanto que, no relatório do resultado da diligência (fls111/133), foram observadas as faixas e limites do salário de contribuição e correspondentes alíquotas, conforme previsto no art. 20, da Lei 8.212/91.

7. No referido despacho, determinou-se que a Impugnante fosse cientificada de seus termos, bem como da reabertura do prazo de 15(quinze) dias, a contar da ciência, para que efetuasse o pagamento do novo valor da multa com redução de 50% (cinquenta por cento), nos termos do art. 293, "Caput", §§ 1º e 3º, do Decreto 3.048/99, ou, então, apresentasse defesa.

A referida NFLD nº 35.435.723-9, lavrada em substituição à NFLD nº 35.516.983-5, julgada nula, foi formalizada no processo nº 16191.000.398/2011-85.

No recurso o contribuinte alega que:

- Deveria ter sido efetuado novo lançamento com as ocorrências corrigidas ou retificadas desses valores por parte do julgador de primeira instância administrativa.
- Enquanto a decisão da NFLD em que se discute a obrigação principal não se tornar definitiva e desde que não seja suspensa por decisão judicial, não caberia alterar a informação prestada em GFIP.
- A empresa obteve provimento judicial favorável, nos autos da ação declaratória, processo nº 2004.61.00.030120-1/SP, em trâmite perante a 23ª Vara da Justiça Federal de São Paulo.
- No referido processo a Ação Declaratória foi julgada procedente e foi determinado que a União Federal:

"PROCEDENTE o pedido da Autora para ANULAR a NFLD 35.435.723-9, relativamente as competências JAN/1997 A FEV/1998, ante a caracterização da DECADÊNCIA, e relativamente à desqualificação do serviço autônomo prestado pelos profissionais médicos, mantendo-se hígida relativamente à desqualificação dos profissionais administrativos e do setor de lavanderia".

O artigo 142, do Código Tributário Nacional, define o lançamento tributário como "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".

A obrigação de declarar todos fatos geradores em GFIP está direta e totalmente vinculada à obrigação principal. Constitui-se no caso característico em que a obrigação acessória acompanha a principal. Uma vez declarada a nulidade do crédito relativo à exigência da obrigação principal, deve seguir a mesma sorte a exigência da obrigação acessória.

No caso em apreço, semelhantemente ao ocorrido com a obrigação principal constituída na NFLD nº 35.516.983-5, julgada nula e substituída pela NFLD 35.435.723-9, também a obrigação acessória dela decorrente deveria ter sido anulada e substituída por outra, com os valores corretos e não da forma como se processou nos presentes autos, em que o lançamento foi submetido a várias diligências, com o intuito de corrigir eventuais falhas e ajustar ao novo lançamento da obrigação principal.

A propósito, sobreleva-se ressaltar que, dentre as diversas alterações no lançamento original da multa aplicada, constata-se, inclusive, que houve agravamento da penalidade inicialmente lançada em relação à competência 4/1999, conforme se depreende do comparativo dos demonstrativos de fls. 5/39 e 117. Além deste fato, oportuna a reprodução da seguinte informação constante no despacho diligência de fl. 114:

(...)

2. Em razão de o lançamento consubstanciado na NFLD 35.516.983-5 ter sido julgado nulo, os autos do AI supramencionado foram enviados ao Auditor Fiscal Notificante para que, em face do novo lançamento (NFLD 35.435.723-9), informasse da necessidade de se alterar o valor da multa.

3. Às fls. 97/106, a fiscalização elaborou demonstrativo de cálculo da multa, relativo às contribuições não declaradas em GFIP, incidentes sobre as remunerações dos segurados caracterizados como empregados. O demonstrativo está em consonância com o lançamento das contribuições, realizado através da NFLD 35.435.723-9. Ocorre que o novo lançamento diverge, em parte, do anterior, uma vez que alguns dos segurados que haviam sido caracterizados como empregados não o foram desta feita.

4. Sendo assim, em relação a estes segurados, o cálculo da multa deve ser revisto, devendo-se considerar como contribuição não declarada, apenas a contribuição a cargo da empresa, incidente sobre as remunerações de autônomos, Tal contribuição é regulada pela Lei Complementar 84/96, até a competência 02/00, estando sujeita, a partir de 03/00, ao disposto no art. 22, III, da Lei 8.212/91 (inciso acrescentado pela Lei 9.876/99).

5. Quanto aos segurados que, já de início, foram tidos como autônomos, os fatos indicam que a multa não deve sofrer alteração, uma vez que o novo lançamento não contemplou as contribuições incidentes sobre as remunerações destes trabalhadores, ou seja, o tratamento inicialmente dado aos serviços prestados por estes profissionais não foi modificado. No diz respeito ao pro labore pago aos empresários, nada foi alterado, o que indica que a multa, em relação a eles, deve permanecer como consta da autuação original.

6. De outra parte, razão assiste ao contribuinte quando alega que no conceito de contribuição não declarada, não se incluem as contribuições destinadas aos Terceiros, conforme determina o art. 316, VI, § 3º, da Instrução Normativa INSS/DC nº 70/02. Assim, o cálculo da multa relativa aos segurados empregados "não incluídos em GFIP", constantes do demonstrativo, de fls. 04/38, deve ser corrigido, excluindo-se, do mesmo, os valores equivalentes às contribuições destinadas aos Terceiros. A citada correção diz respeito às competências: 02 e 05/99; 01 e 03/00; 08, 09, 10 e 12/01 e 02/02.

(...)

Da transcrição acima, observa-se que houve alteração em relação ao lançamento original, denotando a inconsistência do lançamento tributário. Vale repisar a impossibilidade de correção de eventual equívoco do auto de infração.

A propósito, é de se ressaltar a existência de previsão normativa para a correção de omissões ou inexatidões que resultem agravamento da exigência inicial, com a lavratura de lançamento complementar, conforme previsão expressa do artigo 18, § 3º do Decreto nº 70.235 de 1972:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Note-se que, em respeito aos princípios do contraditório e da ampla defesa, o artigo 18, § 3º, do Decreto nº 70.235 de 1972 assegura aos contribuintes o direito de nova impugnação administrativa.

Acrescenta-se, ainda, que o artigo 41 do Decreto nº 7.574 de 2011 trata das hipóteses de lançamento complementar:

Art. 41. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões, de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será efetuado lançamento complementar por meio da lavratura de auto de infração complementar ou de emissão de notificação de lançamento complementar, específicos em relação à matéria modificada (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 18, § 3º , com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, art. 1º).

§ 1º O lançamento complementar será formalizado nos casos:

I - em que seja aferível, a partir da descrição dos fatos e dos demais documentos produzidos na ação fiscal, que o autuante, no momento da formalização da exigência:

- a) apurou incorretamente a base de cálculo do crédito tributário; ou
- b) não incluiu na determinação do crédito tributário matéria devidamente identificada; ou

II - em que forem constatados fatos novos, subtraídos ao conhecimento da autoridade lançadora quando da ação fiscal e relacionados aos fatos geradores objeto da autuação, que impliquem agravamento da exigência inicial.

§ 2º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o **caput** terá o objetivo de:

- I - complementar o lançamento original; ou
- II - substituir, total ou parcialmente, o lançamento original nos casos em que a apuração do **quantum** devido, em face da legislação tributária aplicável, não puder ser efetuada sem a inclusão da matéria anteriormente lançada.

§ 3º Será concedido prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência complementar, para a apresentação de impugnação apenas no concernente à matéria modificada.

§ 4º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o **caput** devem ser objeto do mesmo processo em que for tratado o auto de infração ou a notificação de lançamento complementados.

§ 5º O julgamento dos litígios instaurados no âmbito do processo referido no § 4º será objeto de um único acórdão.

Do exposto até aqui, tem-se que a interpretação do critério jurídico do lançamento é relevante para avaliar a legitimidade da subsunção efetuada pelo auditor fiscal no momento do lançamento. Na hipótese de equívoco na subsunção da norma geral e abstrata ao caso concreto, é possível a anulação do auto de infração, reforçada pela restrição para a posterior modificação dos critérios definidos pelo autuante, que pudessem corrigir os equívocos originais.

Nestas circunstâncias, resta caracterizada a nulidade do procedimento conduzido pela Gerencia-Executiva São Paulo – Oeste nas diversas manifestações de diligência, que

culminaram com o aperfeiçoamento e até mesmo agravamento do lançamento. O lançamento errado, não pode ser corrigido pelo órgão julgador de primeira instância, que sequer pode propor o agravamento da exigência.

Cumprе enfatizar, ainda, que já em sede de impugnação, o contribuinte havia informado acerca da existência de provimento judicial favorável, nos autos da Ação Declaratória, processo nº 2004.61.00.030120-1/SP, em trâmite perante a 23ª Vara da Justiça Federal de São Paulo, suspendendo a eficácia constitutiva da NFLD nº 35.453.723-9 até final decisão de mérito (fls. 539/547).

Tecidas essas considerações, em se tratando o presente lançamento de obrigação acessória conexa com o auto de infração de obrigação principal, outra conclusão não poderia ter sido adotada, senão de que também tivesse sido anulado o lançamento da multa objeto do presente processo, pelo fato da relação de acessoriedade. Por conseguinte, o novo lançamento estaria em consonância com o processo de obrigação principal, sem as diversas inconsistências que apresentaram o presente lançamento e que foram indevidamente corrigidas ao longo de diversas diligências.

Por estes fundamentos e nesta esteira, uma vez anulado o lançamento de obrigação principal, por estar eivado de vício não há como subsistir a obrigação acessória dele decorrente. Além disso, acrescente-se o fato de estar o lançamento substitutivo, à época do julgamento de primeira instância, com eficácia constitutiva suspensa por decisão judicial até a decisão final de mérito.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, vota-se em dar provimento ao recurso voluntário.

Débora Fófano dos Santos