



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19740.000121/2009-62
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-007.395 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de dezembro de 2020
Recorrente CAIXA DE PREVIDÊNCIA E ASSISTÊNCIA DOS SERVIDORES DA FUNDAÇÃO NACIONAL DE SAÚDE
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

OBRIGAÇÃO. EXIBIR DOCUMENTOS OU LIVROS RELACIONADOS COM AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. FORMALIDADES LEGAIS.

As empresas são obrigadas a exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas na Lei de regência, sendo que nas hipóteses em que ocorre recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação ou, ainda, quando os documentos são apresentados de forma deficiente, a Secretaria da Receita Federal poderá, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar, de ofício, a importância devida, cabendo à empresa, no caso, o ônus da prova em contrário.

PENALIDADE. MULTA APLICADA NO VALOR MÍNIMO. VALORES ATUALIZADOS POR PREVISÃO CONTIDA NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. REDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Os valores relativos às penalidades por descumprimento de obrigações acessórias previdenciárias expressos em moeda são reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social.

ALEGAÇÕES DE VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE. CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E/OU ILEGALIDADE SÚMULA CARF N. 2.

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.

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

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA PREVIDENCIÁRIA. ALEGAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DE LESÃO AO

ERÁRIO PÚBLICO. IRRELEVÂNCIA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA OBJETIVA.

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, bastando, para tanto, a culpa em quaisquer dos seus três graus (negligência, imperícia ou imprudência).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiyama, Débora Fofano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se, originalmente, de Auto de Infração consubstanciado no DEBCAD n. 37.179.497-8, lavrado por descumprimento da obrigação acessória prevista no artigo 33, parágrafos 2º e 3º da Lei n. 8.212/91, com redação dada pela Medida Provisória n.º 449/2009, combinado com o artigo 232 e 233, parágrafo único do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/90, porquanto a empresa teria deixado de exibir qualquer documento ou livro relacionados com as contribuições previstas na Lei n.º 8.212/91 e/ou teria apresentado sem que tais documentos atendessem as formalidade legais ou contendo informações diversas da realidade (CFL 38), do que resultou na aplicação da multa com fundamento nos artigos 92 e 102 da Lei n. 8.212/91, combinado com os artigos 283, inciso II, alínea “j” e 373 do RPS, a qual restou fixada em R\$ 13.291,66 (fls. 3).

Verifica-se da leitura do *Relatório Fiscal da Infração* de fls. 77/85 que a autoridade entendeu por lavrar o correspondente Auto de Infração com base nos motivos a seguir transcritos:

“NÃO APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS

4. Portaria 42 - A empresa forneceu à Fiscalização as informações das notas fiscais/faturas/recibos (NFS) emitidos pelas cooperativas de trabalho na área de saúde em arquivos digitais no formato específico contido no item 4.3.7 da Portaria INSS/DIFIEP n 42, de 24/06/2003 (DOU de 30/06/2003). Tais informações foram extraídas dos registros auxiliares que alimentam o sistema contábil da empresa. Este

arquivo digital foi entregue à Fiscalização mediante emissão do Recibo de Entrega de Arquivos Digitais, firmado pelo representante legal da empresa.

[...]

5. NFS apresentadas - A empresa forneceu à Fiscalização cópias reprográficas das notas fiscais/faturas/recibos (NFS) emitidas pelas cooperativas de trabalho na área de saúde, as quais foram colocadas pela Fiscalização sob a forma de planilha eletrônica (formato excel), de modo a facilitar as análises posteriores. Foram extraídos destas NFS: o tipo do documento, o número do documento, a sua data de emissão e o seu valor bruto.

[...]

6. BC de cooperativas na GFIP - A empresa forneceu à Fiscalização a memória de cálculo das bases de cálculo informadas nas Guias de Recolhimento do FGTS e Declaração à Previdência Social (GFIP's), por estabelecimento e por competência, relativas aos valores dos serviços prestados por cooperativas de trabalho, sujeitos às contribuições previdenciárias. Tais informações foram fornecidas sob a forma de planilha eletrônica (planilha excel), sendo o respectivo arquivo digital entregue à Fiscalização mediante a emissão de Recibo de Entrega de Arquivos Digitais, firmado pelo representante legal da empresa. Oportuno registrar que a empresa forneceu nesta memória de cálculo os valores totais usados como base de cálculo da contribuição devida, por competência, para cada cooperativa, sem discriminar quais parcelas das NFS, nas respectivas competências, compuseram estes valores.

[...]

7. Batimento entre Portaria 42, NFS apresentadas e Memória de Cálculo da GFIP - Com as informações das NFS registradas na contabilidade da empresa, representadas pelo conjunto de dados informados no arquivo digital entregue no formato da Portaria 42, conjugados com as informações extraídas das cópias reprográficas das NFS apresentadas à Fiscalização, e, finalmente, com os valores dos serviços contidos nas NFS, informados nas GFIP's, por competência, para cada cooperativa de trabalho na área de saúde, esta Fiscalização, após efetuar um batimento, encontrou uma série de divergências entre estes três conjuntos de informações. Esta planilha de batimento está demonstrada no Anexo 8 - Batimento Portaria 42 X NFS apresentadas X GFIP (fls. 2446 a 2519).

[...]

13. Notas fiscais não apresentadas - A empresa deixou ainda de apresentar as cópias reprográficas das notas fiscais emitidas pelas cooperativas listadas abaixo, indicadas nas respectivas competências, identificadas no arquivo digital de notas fiscais entregues pela empresa no formato definido no item 4.3.7 da PORTARIA INSS/DIREP N° 42, de 24/06/2003. A intimação para apresentação destas notas fiscais foi feita de forma específica através dos Termos de Intimação Fiscal n°S 18 e 20, lavrados respectivamente em 26/02/2009 e 16/03/2009.”

A empresa foi notificada da autuação através do *Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal – TEPF* (fls. 69/70) e apresentou, tempestivamente, Impugnação de fls. 92/112 em que suscitou os motivos de fato e de direito, os pontos de discordância e as razões em que fundamentava sua pretensão defensiva.

Os autos foram encaminhados para que a impugnação fosse apreciada e, aí, em Acórdão de fls. 121/126, a 13ª Turma da DRJ do Rio de Janeiro – RJ entendeu por julgá-la improcedente, conforme se pode verificar da ementa transcrita abaixo:

“ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 29/04/2009

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. NÃO APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS RELACIONADOS COM A CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

Deixar a empresa de exibir à fiscalização quaisquer documentos ou livros relacionados com as contribuições para a Seguridade Social. Caracteriza infração ao art. 33. §2º da Lei 8.212/91.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.”

Na sequência, a empresa foi devidamente intimada do resultado da decisão de 1ª instância em 06.11.2009 (fls. 124) e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 129/149, protocolado em 24.11.2009, sustentando, pois, as razões do seu descontentamento. E, aí, os autos foram encaminhados para este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF para apreciação do presente Recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

Verifico, inicialmente, que o presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a examinar as alegações meritórias tais quais formuladas.

Observo, de logo, que a empresa recorrente encontra-se por sustentar as seguintes alegações:

(i) Da inexistência de divergências nas informações prestadas às autoridade fiscais:

Que não há divergências nas informações prestadas às autoridade fiscais e que havia cumprido a legislação ao realizar o lançamento de sua contabilidade de forma discriminada, nos termos do que dispõe o artigo 32, inciso II da Lei n. 8.212/91;

Que cumpriu estritamente a legislação contábil, sendo que a Resolução n. 563/83 do CRC havia aprovado a NBC T 2.1 que dispunha sobre a faculdade de se manter a escrituração contábil em livros obrigatórios;

Que o Decreto nº 1.041/1994, que aprovou o regulamento para cobrança e fiscalização do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza também admitia a escrituração resumida do Diário, por totais que não excedessem ao período de um mês, relativamente a contas cujas operações fossem numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares para registro indubitável e conservados os documentos que permitissem sua perfeita verificação.

Que ao contrário da premissa eleita pela autoridade fiscal, não infringiu o artigo 32, inciso II da Lei n.º 8.212/91, porque não houve escrituração em única conta (4.2.1.1.01.03.1 – CREDENCIADOS).

Que não há se falar, portanto, em discriminação de fatos geradores por pagamento a pessoas jurídicas, uma vez que o pagamento a tais pessoas não constitui fato gerador das contribuições previdenciárias, de modo que os pagamentos realizados a clínicas, hospitais e laboratórios não constituem fatos geradores da contribuição em tela; e

Que não tinha por incumbência discriminar os pagamentos realizados a pessoas físicas e jurídicas em contas individualizadas, uma vez que a contribuição previdenciária patronal somente incidia sobre o pagamento a pessoas físicas.

(ii) Da necessidade de redução do valor da multa:

Que a multa deve ser reduzida por força do artigo 283, inciso II, alínea “a” do Decreto n. 3.048/99 e deve ser fixada no valor mínimo de R\$ 6.361,73 previsto no artigo 292 do referido Decreto, uma vez que a autoridade não constatou a ocorrência de quaisquer circunstâncias agravantes.

(iii) Do efeito abusivo e confiscatório da multa cobrada no presente auto de infração:

Que a multa é eminentemente confiscatória e abusiva, sendo que o princípio da vedação ao tributo com caráter confiscatório previsto no artigo 15º, inciso IV da Constituição Federal de 1988 também se aplica no campo das penalidades tributárias.

(iv) Da falta de razoabilidade na cobrança da multa em questão:

- Que o erro cometido não causou qualquer lesão aos cofres públicos e que se a autuação prevalecer, o Fisco estará exigindo multa sem que a empresa tenha tido a intenção de lesar os cofres públicos, de modo que essa situação acaba demonstrando claramente a falta de razoabilidade da cobrança da multa.

Com base em tais alegações, a recorrente requer que a Turma julgadora dê provimento ao presente Recurso Voluntário e reforme o Acórdão n. 12-26.266, proferido pela DRJ do Rio de Janeiro – RJ e que, ao final, a cobrança seja declarada nula.

Penso que seja mais apropriado examinar tais alegações em tópicos apartados.

1. Da infração à obrigação acessória constante dos artigos 33, § 2º e § 3º da Lei n.º 8.212/91, III da Lei n. 8.212/91 e artigos 232 e 233 do RPS

De início, verifique-se que a obrigação da empresa em exibir à RFB todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis, na forma por ela estabelecida, bem como os

esclarecimentos necessários à fiscalização (CFL 35) apresenta natureza acessória nos termos do que prescreve o artigo 113, § 2º do Código Tributário Nacional, que, a rigor, dispõe que as obrigações acessórias decorrem da *legislação tributária* e tem por objeto as prestações previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos¹.

As obrigações acessórias decorrem da “*legislação tributária*”, que, aliás, “*compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes*”, nos termos do que estabelece o artigo 96 do Código Tributário Nacional². E, aí, note-se que o artigo 100 do Código Tributário Nacional acabou dispondo acerca das normas complementares, conforme se pode observar adiante:

“Lei n. 5.172/66

SEÇÃO III - Normas Complementares

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.” (grifei).

Os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas a que se refere o artigo 100, inciso I do CTN são, dentre outros, as instruções normativas, os atos declaratórios normativos, as portarias, as ordens de serviços etc. A título de informação, registre-se que os atos da Administração no âmbito estrito do Direito Administrativo apenas vinculam os seus servidores, sendo que em matéria tributária, porém, tais atos da Administração projetam efeitos perante os próprios contribuintes³.

Fixadas essas premissas iniciais, destaque-se que a legislação previdenciária dispõe que as empresas são obrigadas a apresentar à RFB todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização. Confira-se:

“Lei n. 8.212/91

¹ Cf. Lei n. 5.172/66. Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 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.

² Cf. Lei n. 5.172/66. Art. 96. A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

³ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, Não paginado.

Capítulo X – Da Arrecadação e Recolhimento das Contribuições

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11, as contribuições incidentes a título de substituição e as devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Medida Provisória n.º 449, de 2008).

[...]

§ 2º A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei. (Redação dada pela Medida Provisória n.º 449, de 2008).

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário. (Redação dada pela Medida Provisória n.º 449, de 2008).

Decreto n. 3.048/99

Seção V – Do Exame da Contabilidade

Art. 232. A empresa, o servidor de órgão público da administração direta e indireta, o segurado da previdência social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante legal, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas neste Regulamento.

Art. 233. Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social e a Secretaria da Receita Federal podem, sem prejuízo da penalidade cabível nas esferas de sua competência, lançar de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa, ao empregador doméstico ou ao segurado o ônus da prova em contrário.”

Pelo que se pode notar, as empresas e os segurados da previdência social são obrigados a exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previdenciária e, portanto, não poderão recusar-se a fazê-lo ou apresentá-los de forma deficiente, sendo que à época dos fatos aqui discutidos tais informações deveriam ser transmitidas nos moldes das prescrições constantes da Portaria INSS/DIREP n. 42, de 24 de junho de 2003, publicada no D.O.U. em 30.06.2003. Confira-se:

“Portaria INSS/DIREP n.º 42, de 24 de junho de 2003

Art. 1º As pessoas jurídicas de que trata o art. 66 da Instrução Normativa INSS/DC n.º 100, de 18 de dezembro de 2003, a partir de 1º de julho de 2003, quando intimadas por Auditor-Fiscal da Previdência Social (AFPS), deverão apresentar documentação técnica completa e atualizada dos sistemas e os arquivos digitais contendo informações relativas aos seus negócios e atividades econômicas ou financeiras, observadas as orientações contidas no Anexo único. (Nova redação dada pela **Portaria INSS/DIREP n.º 7 de 20/01/2004 - retificação**)

§ 1º Os arquivos digitais referentes a períodos anteriores a 01 de julho de 2003 poderão, por opção da pessoa jurídica, ser apresentados na forma estabelecida neste ato.

§ 2º As informações de que trata o caput deverão ser apresentadas em arquivos padronizados, no que se refere a:

I - registros contábeis;

II - fornecedores e clientes;

III - documentos fiscais;

IV - comércio exterior;

V - controle de estoque e registro de inventário;

VI - relação insumo/produto;

VII - controle patrimonial;

VIII - folha de pagamento.

§ 3º As informações que não se enquadrarem no parágrafo anterior deverão ser apresentadas pelas pessoas jurídicas, atendido o disposto nos itens "Especificações Técnicas dos Sistemas e Arquivos" e "Documentação de Acompanhamento" do Anexo único.

Art. 2º A critério da autoridade requisitante, os arquivos digitais de que trata § 1º do artigo anterior poderão ser apresentados em forma diferente da estabelecida neste Ato, inclusive em decorrência de exigência de outros órgãos públicos.

Art. 2º-A O sistema próprio do INSS a que faz referência o item 3 do Anexo Único, utilizado para a geração de código de identificação no ato da entrega dos arquivos pela pessoa jurídica, é o Sistema Gerador de Código (SGC), que está disponível no site oficial da Previdência Social. (Artigo acrescentado pela Portaria INSS/DIREP nº 07, de 20/01/2004 - DOU DE 20/04/2004 – Retificação)

Art. 3º. Esta Portaria entra em vigor na data da sua publicação, revogando a Portaria INSS/DIRAR nº 21, de 28 de março de 2003.”

No caso em tela, observe-se que os motivos que teriam ensejado a lavratura do presente auto de infração foram discriminados nos itens 7 e 13 do *Relatório Fiscal da Infração* de fls. 77/85. Confira-se:

“7. Batimento entre Portaria 42, NFS apresentadas e Memória de Cálculo da GFIP

- Com as informações das NFS registradas na contabilidade da empresa, representadas pelo conjunto de dados informados no arquivo digital entregue no formato da Portaria 42, conjugados com as informações extraídas das cópias reprográficas das NFS apresentadas à Fiscalização, e, finalmente, com os valores dos serviços contidos nas NFS, informados nas GFIP's, por competência, para cada cooperativa de trabalho na área de saúde, esta Fiscalização, após efetuar um batimento, encontrou uma série de divergências entre estes três conjuntos de informações. Esta planilha de batimento está demonstrada no Anexo 8 - Batimento Portaria 42 X NFS apresentadas X GFIP (fls. 2446 a 2519).

[...]

13. Notas fiscais não apresentadas - A empresa deixou ainda de apresentar as cópias reprográficas das notas fiscais emitidas pelas cooperativas listadas abaixo, indicadas nas respectivas competências, identificadas no arquivo digital de notas fiscais entregues pela empresa no formato definido no item 4.3.7 da PORTARIA INSS/DIREP N* 42, de 24/06/2003. A intimação para apresentação destas notas fiscais foi feita de forma específica através dos Termos de Intimação Fiscal nºS 18 e 20, lavrados respectivamente em 26/02/2009 e 16/03/2009.”

Fixadas essas premissas, note-se que ainda que a empresa tenha apresentado tanto os documentos contábeis e folhas de pagamento em meio digital de acordo com o leiaute previsto no *Manual Normativo de Arquivos Digitais – MANAD*, conforme estabelecera a Instrução Normativa MPS/SRP n. 12, de 06.06.2006, bem como as informações de notas fiscais, faturas e recibos emitidos pelas cooperativas de trabalho e seus respectivos cadastros em formato definido na Portaria INSS/DIREP n. 42/2003, o fato é que, a partir do confronto entre as informações prestadas nos arquivos digitais e as informações contidas nos documentos fiscais, a autoridade acabou constatando diversas inconsistências entre os valores e datas de emissão dos documentos fiscais lançados em arquivos digitais fornecidos no formato da Portaria 42 e os valores e datas de emissão dos documentos fiscais entregues à fiscalização. Além do mais, a empresa também deixou de apresentar as cópias reprográficas das notas fiscais tal como descrito no item 13 do Relatório Fiscal da Infração de fls. 77/85.

Com efeito, a recorrente acabou infringindo a obrigação acessória prevista nos artigo 33, parágrafos 2º e 3º Lei n. 8.212/91, com redação dada pela Medida Provisória n.º 449/2008 e artigos 222 e 223 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99, sendo que suas alegações dizem respeito, basicamente, à suposta infração cometida ao artigo 32, inciso II da Lei n. 8.212/91, cuja obrigação não se confunde com a obrigação aqui discutida, restando-se concluir, portanto, que tais fundamentos não têm o condão de refutar ou afastar a infração tal qual apurada, daí por que as alegações tais quais formuladas não devem ser aqui acolhidas.

2. Da impossibilidade de redução da multa e da Aplicação da Portaria Interministerial MPS/MF n. 48/2009

As normas jurídicas que põem as sanções tributárias no ordenamento jurídico integram a subclasse das regras de conduta e ostentam a mesma estrutura da regra-matriz de incidência, sendo que, diferentemente da regra-matriz de incidência, o antecedente das regras sancionatórias descreve um fato ilícito qualificado pelo descumprimento de um dever estipulado na própria norma da obrigação tributária principal ou acessória⁴.

O antecedente da norma sancionatória, pois, descreve um fato ilícito, antijurídico – é a não prestação do objeto da relação jurídica tributária principal ou acessória – que em virtude da sua ocorrência acabará ensejando a aplicação da penalidade cabível, que, aliás, no caso do descumprimento das obrigações tributárias acessórias, consubstancia-se mais usualmente na aplicação de multas. É por isso mesmo que o artigo 113, § 3º do Código Tributário Nacional dispõe que “*a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária*”.

No caso concreto, observe-se, de plano, que a legislação de regência estabelece que o descumprimento da obrigação acessória previstas nos artigos artigo 32, inciso III da Lei n. 8.212/91, combinado com o artigo 225, inciso III do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/90 apresentam como sanção a aplicação da multa nos termos dos artigos 92 e 102 da Lei n. 8.212/91, combinado com os artigos 283, inciso II, alínea “b” e 373 do RPS. Confira-se:

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 582/583.

“Lei n. 8.212/91”**Capítulo II – Das Demais Disposições**

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).

Decreto n. 3.048/99**Capítulo III – Das Infrações**

Art. 283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis n.ºs 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, de 2003)

[...]

II - a partir de R\$ 6.361,73 (seis mil trezentos e sessenta e um reais e setenta e três centavos) nas seguintes infrações:

[...]

b) deixar a empresa de apresentar ao Instituto Nacional do Seguro Social e à Secretaria da Receita Federal os documentos que contenham as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse dos mesmos, na forma por eles estabelecida, ou os esclarecimentos necessários à fiscalização;

[...]

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.” (grifei).

Verifique-se que a própria legislação tributária dispõe que os valores ali constantes expressos em moeda são reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social.

À época da lavratura do presente Auto de Infração encontrava-se vigente a Portaria Interministerial n. 48, de 12 de fevereiro de 2009, publicada no D.O.U. em 13.02.2009, a qual dispunha sobre o reajuste dos benefícios pagos pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS e dos demais valores constantes do Regulamento da Previdência Social e dava outras providências. Com efeito, note-se que o artigo 8º, inciso VI da referida Portaria dispunha que o valor mínimo da multa indicada no inciso II do art. 283 do Regulamento da Previdência Social era de R\$ 13.291,66. Confira-se:

“Portaria Interministerial MPS/MF nº 48/2009

Art. 8º A partir de 1º de fevereiro de 2009:

[...]

VI - o valor da multa indicada no inciso II do art. 283 do Regulamento da Previdência Social é de R\$ 13.291,66 (treze mil duzentos e noventa e um reais e sessenta e seis centavos);”

A propósito, a autoridade autuante já havia disposto que à época da lavratura do auto de infração o valor mínimo da multa prevista nos artigos 92 e 102 da Lei n. 8.212/91, combinado com os artigos 283, inciso II, alínea “b” e 373 do RPS era de R\$ 13.291,66 (treze mil, duzentos e noventa e um reais e sessenta e seis centavos), nos termos do artigo 8º, inciso VI da Portaria Interministerial MPS/MF n. 48/2009.

Tendo em vista que à época da autuação os valores expressos nos artigos 92 da Lei n. 8.212/91 e 282, inciso II, alínea “b” do Regulamento da Previdência Social – RPS haviam sido atualizados por expressa autorização dos artigos 102 da Lei n. 8.212/91 e 373 do RPS a partir da vigência da Portaria Interministerial MPS/MF n. 48/2009, que, em seu artigo 8º, inciso VI, previa o valor mínimo de R\$ 13.291,66, não há que se cogitar de qualquer redução do valor da multa, uma vez que a autoridade autuante já havia fixado-a no valor mínimo devidamente atualizado, de modo que as alegações da recorrente nesse ponto não merecem prosperar.

3. Das alegações de que a multa é abusiva e apresenta caráter confiscatório e da aplicação da Súmula CARF n. 2

De fato, toda multa exerce a função de apenar o sujeito a ela submetido tendo em vista o ilícito praticado. É na pessoa do infrator que recai a multa, isto é, naquele a quem incumbia o dever legal de adotar determinada conduta e que, tendo deixado de fazê-lo, deve sujeitar-se à sanção cominada pela lei.

Por essa razão, é de se reconhecer que a multa aqui analisada foi aplicada corretamente com fundamento nos artigos 92 e 102 da Lei n. 8.212/91, combinado com os artigos 283, inciso II, alínea “b” e 373 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99, os quais, à época da autuação, encontravam-se válidos e vigentes⁵, restando-se concluir, portanto, que a autoridade fiscal agiu em consonância com o ordenamento jurídico pátrio, ainda mais quando se sabe que lhe é defeso emitir qualquer juízo sobre a inconstitucionalidade ou ilegalidade de dispositivos legais ou infralegais até então vigentes e, sob tal justificativa, afastá-los da aplicação ao caso concreto, uma vez que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória nos termos do artigo 142, *caput* e parágrafo único do Código Tributário Nacional

E ainda que assim não fosse, note-se que a alegação do caráter confiscatório da multa fundamenta-se no artigo 150, inciso IV da Constituição Federal e tem por escopo a inconstitucionalidade ou ilegalidade da medida, sendo que o próprio Decreto n. 70.235/72 veda

⁵ Confirma-se que de acordo com o artigo 144 do Código Tributário Nacional, "O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada".

que os órgãos de julgamento administrativo fiscal possam afastar aplicação ou deixem de observar lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade. Confira-se:

“Decreto n. 70.235/72

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”

Em consonância com o artigo 26-A do Decreto n. 70.235/72, o artigo 62 do Regimento Interno - RICARF, aprovado pela Portaria MF n. 343 de junho de 2015, também prescreve que é vedado aos membros do CARF afastar ou deixar de observar quaisquer disposições contidas em Lei ou Decreto:

“PORTARIA MF Nº 343, DE 09 DE JUNHO DE 2015

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”

A Súmula CARF n. 2 também dispõe que este Tribunal não tem competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Veja-se:

“Súmula CARF n. 2

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

Tendo em vista que a fiscalização agiu em consonância com a legislação de regência e que, por outro lado, não cabe a este E. CARF se pronunciar sobre a inconstitucionalidade ou ilegalidade das normas tributárias vigentes, reafirmo que a multa aplicada com fundamento nos artigos 92 e 102 da Lei n. 8.212/91, combinado com os artigos 283, inciso II, alínea “b” e 373 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99 não pode ser afastada tal como pretende a empresa recorrente.

4. Das alegações de que a infração não causou qualquer dano ao erário público e da inteligência do artigo 136 do CTN

É bem verdade que o descumprimento da legislação tributária ensejará, de plano, a aplicação de sanção, independente da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. Daí por que a suposta boa-fé da recorrente é, pois, de todo irrelevante e, por isso mesmo, não tem o condão de anular a autuação, já que no campo das sanções tributárias a regra geral é que a culpa já é suficiente para a responsabilização do agente, sendo que a necessidade do dolo é que deve ser expressamente exigida, quando assim entender o legislador, tudo isso nos termos do que preceitua o artigo 136 do Código Tributário Nacional, cuja redação transcrevo abaixo:

“Lei n. 5.172/66

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.”

Parte da doutrina especializada dispõe que longe de estipular a responsabilidade objetiva o artigo 136 do CTN apenas dispensa a exigência de conduta dolosa como elemento essencial da infração, mas não dispensa a culpa em quaisquer dos seus três graus (negligência, imperícia ou imprudência). É como pensa Leandro Paulsen⁶:

“O art. 136 do CTN, ao dispor que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável, dispensa o dolo como elemento dos tipos que definem as infrações tributárias. Não se requer, portanto, que o agente tenha a intenção de praticar a infração, bastando que haja com culpa. Esta (a culpa), por sua vez, é presumida, porquanto cabe aos contribuintes agir com diligência no cumprimento das suas obrigações fiscais. [...]” (grifei).

Mas há quem entenda que a responsabilidade elencada no artigo 136 do CTN é objetiva. É nesse sentido que dispõe Sacha Calmon Navarro Coêlho⁷:

“O ilícito puramente fiscal é, em princípio, objetivo. Deve sê-lo. Não faz sentido indagar se o contribuinte deixou de emitir uma fatura fiscal por dolo ou culpa (negligência, imperícia ou imprudência). De qualquer modo a lei foi lesada. De resto se se pudesse alegar que o contribuinte deixou de agir por desconhecer a lei, por estar obnubilado ou por ter-se dela esquecido, destruído estaria todo o sistema de proteção jurídica da Fazenda.” (grifei).

De toda sorte, quero deixar claro que de acordo com o artigo 136 do Código Tributário Nacional, 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, bastando, para tanto, a culpa em quaisquer dos seus três graus (negligência, imperícia ou imprudência).

A pessoa que descumpra o dever geral de diligência que se impõe a todos os integrantes da sociedade incorre em infração por imprudência, negligência ou imperícia e, por isso mesmo, deve responder em razão da sua culpa. Ainda que não tenha pretendido infringir a legislação, tinha tanto o dever de cumpri-la, agindo de modo diverso, quanto a possibilidade de fazê-lo, de modo que responde, suportando as consequências da infração, por ter agido com açodamento, inconsequência, descuido, relaxamento, despreparo técnico ou inaptidão que caracterizam a já referida tríade “imprudência, negligência ou imperícia”.

Por essas razões, entendo que as alegações formuladas pela recorrente no sentido de que a multa aplicada é desarrazoada e de que a infração não causou qualquer lesão ao erário público são de todo irrelevantes, porque, nos termos do artigo 136 do Código Tributário

⁶ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, Não paginado.

⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria e Prática das Multas Tributárias. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, P. 55/56.

Nacional, 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.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço do presente recurso voluntário e, no mérito, voto por negar-lhe provimento

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega