



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.100272/2007-63
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2401-011.377 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de setembro de 2023
Recorrentes BOMPREGO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/05/2005

RECURSO DE OFÍCIO. NÃO CONHECIMENTO. LIMITE DE ALÇADA VIGENTE. PORTARIA MF Nº 2/2023. SÚMULA CARF Nº 103.

A Portaria MF nº 2, de 17/01/2023, majorou para R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais) o limite de alçada para interposição de recurso de ofício. Nos termos da Súmula CARF nº 103, para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

MULTA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA, DECADÊNCIA. SÚMULA CARF nº 148.

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

Constatado que a penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória foi aplicada após o decurso do prazo estabelecido no art. 173, I, do CTN, o lançamento deve ser cancelado.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA DECORRENTE DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE O VALOR DOS SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERATIVAS DE TRABALHO. INCONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA PELO STF.

Quando do julgamento do Recurso Extraordinário 595838, afetado pela repercussão geral (Tema 166), o STF declarou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91. Portanto, é inconstitucional a contribuição previdenciária de 15% que incide sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura referente a serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

Tendo sido declarada inconstitucional pelo STF, não há como se manter a exigência da declaração de tais contribuições na GFIP.

GFIP RETIFICADORA. CORREÇÃO PARCIAL. NÃO OCORRÊNCIA DE RELEVAÇÃO DA MULTA.

Para haver correção da infração, a GFIP retificadora deverá ser apresentada com todas as informações corretas que deveriam ter sido apresentadas inicialmente, sendo que as informações incorretas apresentadas anteriormente devem ser corrigidas. Ausente a correção de todas as informações não ocorre a relevação da multa.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ENTREGA DE GIFP COM OMISSÃO DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES. CFL 68. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Para fins de aplicação da retroatividade benigna sobre a multa por descumprimento de obrigação acessória lançada com fundamento no § 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, deve-se compará-la com aquela prevista no art. 32-A da mesma lei, que trata da mesma infração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício. Por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e dar provimento parcial ao recurso voluntário para: a) declarar a decadência até a competência 11/2001; b) excluir do cálculo da multa a parcela relativa a cooperativas de trabalho; e c) aplicar a retroatividade benigna a partir da comparação com a multa prevista no art. 32-A da Lei 8.212/1991, se mais benéfica ao sujeito passivo.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Carolina da Silva Barbosa - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Wilsom de Moraes Filho, Matheus Soares Leite, Marcelo de Sousa Sáteles (suplente convocado(a)), Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi, Miriam Denise Xavier (Presidente)

Relatório

BOMPREGO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA apresentou Recurso Voluntário (V5/e-fls. 1847 e ss) contra Acórdão nº.15-22071, proferido pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador (V5/e-fls. 1825/1841), que julgou a impugnação procedente em parte.

Trata-se de Auto de Infração (AI) lavrado em razão do descumprimento de obrigação acessória, Debcad nº35.897.566-2¹ (consolidado em 16/12/2005), que, segundo

¹ Em decorrência da mesma ação fiscal foram formalizados:

Relatório Fiscal da Infração (V1/e-fls. 76 e ss), foi lavrado por ter a empresa cometido a seguinte infração:

- Ter deixado de informar a este órgão, nas competências de 01/1999 a 05/2005, por intermédio de Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), fatos geradores de contribuições sociais destinadas Previdência Social, violando o que determina a lei (artigo 32, inciso IV e § 5º, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 combinado com o art. 225, §§ 2º, 3º e 4º, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999).

O Relatório Fiscal informa que, analisando a escrituração contábil, documentos contábeis, DIRF, GFIP, ficou constatado que a empresa deixou de informar através de GFIP das competências 01/1999 a 05/2005, dados relacionados aos fatos geradores de contribuições sociais destinadas à Previdência Social, conforme abaixo relacionado:

- Valor referente à comercialização da produção rural adquirida do produtor rural pessoa física;
- O montante dos valores brutos das notas fiscais ou faturas de prestação de serviço emitidas pelas cooperativas de trabalho que, por intermédio de cooperados, prestaram serviços à empresa;
- As remunerações pagas aos trabalhadores autônomos - Contribuintes Individuais;
- O valor referente à parcela paga a alguns empregados sob o título de ajuda de custo moradia, considerado parcela incidente, em virtude de não ter sido pago em parcela única, consoante o que dispõe a legislação.

Foi aplicada penalidade no montante de 100% do valor das contribuições não declarados, limitada ao valor previsto no inciso I do art. 284 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999. Ressalta o citado relatório que, ao longo do período de 01/1999 a 05/2005, o contribuinte encontrava-se na faixa de segurados superior a 5.000 (cinco mil) segurados, limitando-se a multa ao valor de R\$ 55.087,50 (cinquenta e cinco mil, oitenta e sete reais e cinquenta centavos), por competência.

Devidamente intimado, o sujeito passivo apresentou Impugnação (V1/e-fls. 39 e ss), com as seguintes alegações, em síntese:

Al nº 35897564-6: no valor de R\$ 1.101,75, por infringir o Art. 32, inciso I, da Lei 8.212/91, ou seja, deixar de preparar folha de pagamento, de forma coletiva, da remuneração paga, devida ou creditada a todos os segurados a seu serviço.

Al nº 35897565-4: no valor de R\$ 11.017,46, por infringir o Art. 32, inciso H, da Lei 8.212/91, ou seja, deixar de lançar em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos contábeis relacionados com as contribuições para a Seguridade Social.

NFLD nº 35897567-0: correspondente a sub-rogação sobre a Comercialização da produção rural, adquirida do produtor rural no período de 01/1995 a 13/10/1996 .

NFLD nº 35897568-9: correspondente a retenção obrigatória de 11%, na área da construção civil.

- Sustenta que a multa deve ser relevada, porque houve correção da suposta falta dentro do prazo legal e a inexistência de circunstância agravante, nos termos do art. 291, § 10 do Decreto nº 3.048/99, dão à Defendente o direito subjetivo A relevação da multa imposta, uma vez atendidos todos os requisitos legais, não podendo a Receita Previdenciária negar tal pedido;
- Alega que os fatos geradores de 01/99 a 11/99 estariam alcançados pela decadência, uma vez que ultrapassados 5 anos, nos termos do art. 150, §4º;
- Arguiu-se a nulidade da autuação, por afronta ao princípio da legalidade e o art. 142 do CTN, uma vez que o período levantado é de 01/99 a 05/2005 e a penalidade aplicada foi a prevista no Regulamento de Previdência Social - art. 284, inciso II do Decreto nº 3.048 de 06.05.99 - que não pode se aplicar a fatos geradores ocorridos antes da sua vigência, exceto se for mais benéfica. No caso, além de não ser benéfica, não existia a previsão de tal penalidade nesse período;
- Arguiu uma segunda nulidade em razão da não observância pela fiscalização, do teto máximo estabelecido na legislação para cálculo da penalidade;
- Terceira nulidade arguida foi a apresentação de uma simples planilha para suportar a penalidade imposta, sem a comprovação e demonstração das infrações cometidas;
- A quarta nulidade arguida foi o cerceamento do direito de defesa, uma vez que a autuação não tem qualquer respaldo documental;
- Sustenta que o auto de infração é improcedente porque os atos não se coadunam com a infração prevista no art. 32, §5, da Lei nº. 8.212/91, pois a Impugnante nunca inventou dados.
- Alega que os dados foram informados, o que permitiu, inclusive, o cálculo da penalidade e o lançamento;
- Sustenta que deve ser aplicado o disposto no art. 112 do CTN se alguma dúvida restar sobre a aplicação e interpretação da norma que prevê a penalidade;
- Requer a realização de perícia indicando quesitos e assistente à perícia o contador da empresa.

Foi determinada a realização de diligência fiscal e emitido Relatório Fiscal Complementar. O resumo das determinações do que foi solicitado pelo Serviço de Contencioso Administrativo e o que foi esclarecido no Relatório Fiscal Complementar (V1/e-fls 25 e ss) seguem resumidos:

Serviço de Contencioso Administrativo	Relatório Fiscal Complementar
Que sejam corrigidas a aplicação da alíquota aplicada, visto que foi aplicada a correspondente a 20% sobre a remuneração dos contribuintes individuais, sendo que no período de 01/1999 a 02/2000 a alíquota era correspondente a 15% sobre a mesma base;	Informa que foi indevidamente aplicada a alíquota de 20% sobre as remunerações a Contribuintes individuais no período de 01/1999 a 02/2000. Anexo I - Corrigida Alíquota de 15% sobre as remunerações a contribuintes individuais no período 01/1999 a 02/2000 e em ordem alfabética; Anexo IV - Retirada a contribuição do segurado dos valores devidos sobre a rubrica Ajuda de Custo Moradia, haja vista que os empregados que receberam este valor já haviam contribuído sobre o limite;
A respeito do auxílio moradia (alegando que se observa que parte do demonstrativo não consta nos autos e que foi calculada a alíquota de 30% sobre as bases de cálculos, do que se conclui que a parte do segurado também foi incluída como contribuição não declarada) solicita que seja revisto;	Que foram incluídos, indevidamente, valores referentes à parte do segurado nos cálculos das contribuições devidas sobre pagamentos realizados como ajuda de custo moradia, haja vista que os empregados em questão já haviam contribuído sobre o teto.
Solicita informação a respeito de que todas as pessoas físicas informadas receberam pagamento em razão da prestação de serviço como contribuinte individual, sugerindo que se tome por base o segurado Valdemar Alves de Souza, não informado em GFIP de todo ano de 1999 e constante do demonstrativo anexo 1;	Anexo VI - Apresenta os relatórios extraídos das DIRF do Contribuinte (anos 1999 a 2004) e relatório do contribuinte (ano 2005), contendo os valores pagos aos contribuintes Individuais;
Solicita, que seja informada a base de cálculo da contribuição sobre valor pago a cooperativas de trabalho, se possível, anexando cópia das notas fiscais;	Anexo V - Apresenta as bases de cálculo dos valores pagos nas DIRF COOPERATIVAS DE TRABALHO conforme anos 2000 a 2004;
Solicita que seja elaborado Relatório Fiscal Complementar, detalhando os demonstrativos, citando os dispositivos legais e ressaltando a obrigação da empresa reter e recolher a contribuição do contribuinte individual a partir de 01/04/2003 (MP 82/2002, convertida na Lei nº 10.666/2003 e RPS, art. 216, inciso I, alínea "a", e parágrafo 26).	Ressalta que, no caso da obrigação de a empresa reter e recolher a contribuição do Contribuinte Individual, a legislação: MP nº 83, de 01.04.2003, convertidas na Lei nº 10.666, de 2003, e art., 216, inciso I, alínea "a" e parágrafo 26 do RPS -Regulamento da Previdência Social.

O Relatório Fiscal Complementar ainda apresenta esclarecimentos sobre a fundamentação legal dos fatos geradores verificados e destacou que **o contribuinte já estaria recolhendo as obrigações principais**, senão, vejamos:

3.2 A Fundamentação Legal constante do Auto de Infração na descrição sumária da infração e dispositivo legal infringido e nos relatórios fiscais da multa e da infração refere-se à obrigação acessória. O contribuinte já demonstra reconhecer alguns fatos geradores da obrigação principal, haja vista que, os valores referentes a Subrogação na comercialização da produção rural foram extraídos das GPS (código 2607) pagas pelo mesmo e já recolhe valores referentes a serviços prestados por autônomos, etc... . Com relação aos valores pagos a alguns empregados sob o título de ajuda de custo moradia, conforme dito no Relatório Fiscal, foi considerado parcela incidente, em virtude de não ter sido pago em parcela única, consoante o que dispõe a legislação previdenciária. Desta forma, apenas a título de orientação, apresentamos abaixo a fundamentação legal da obrigação principal, cuja omissão de dados relacionados a seus fatos geradores de contribuição previdenciária, ocasionaram a infração cobrada neste Auto. (e-fls. 27)

Devidamente intimado, o sujeito passivo apresentou Manifestação (V1/e-fls. 4 e ss), em 06/09/2007, com as seguintes alegações, em síntese:

- Por ocasião da Defesa Administrativa, em 02/01/2006, a Defendente pediu que a multa fosse relevada, porque houve correção da suposta falta dentro do prazo legal e a inexistência de circunstância agravante, nos termos do art. 291, § 10 do Decreto nº 3.048/99, dão à Defendente o direito subjetivo A relevação da multa imposta, uma vez atendidos todos os requisitos legais, não podendo a Receita Previdenciária negar tal pedido. A época, faltou juntar alguns comprovantes de regularização das informações da GFIP, **cujas correções foram feitas no prazo da defesa (até 02/01/2005), conforme protocolos de envio de arquivos — conectividade social das competências: 06/99, 07/99, 08/99, 09/99, 05/2001, 03/2002, 04/2002, 05/2002, 07/2002, 01/2003, 03/2004 e 12/2004**, entregues à Gerência Executiva do Instituto Nacional do Seguro Social em Salvador, em 23/01/2006, por meio de petição, documentos que foram anexados;
- Além dos comprovantes de entrega das GFIP's, com os dados solicitados dos outros períodos também objeto da autuação fiscal, foram também juntadas cópias das GFIP's das competências referidas anteriormente, ficando na pendência de apenas apresentar os comprovante de protocolos de envio, os quais seguiram anexos à petição protocolizada em 23/01/2006;
- Arguiu-se a nulidade da autuação, uma vez que o período levantado é de 01/99 a 05/2005 e a penalidade aplicada foi a prevista no Regulamento de Previdência Social - art. 284, inciso II do Decreto nº 3.048 de 06.05.99 - que não pode se aplicar a fatos geradores ocorridos antes da sua vigência, exceto se for mais benéfica. No caso, além de não ser benéfica, não existia a previsão de tal penalidade nesse período;
- Sustenta que o auto de infração é improcedente porque os atos não se coadunam com a infração prevista no art. 32, §5, da Lei nº. 8.212/91, pois a Impugnante nunca inventou dados.

- Alega que os dados foram informados, o que permitiu, inclusive, o cálculo da penalidade e o lançamento;
- Sustenta que deve ser aplicado o disposto no art. 112 do CTN se alguma dúvida restar sobre a aplicação e interpretação da norma que prevê a penalidade.

Levado a julgamento em 23 de dezembro de 2009, a Impugnação foi julgada parcialmente procedente, declarando o crédito parcialmente extinto no que tange aos valores relativos até as competências **01/1999 a 11/2000**, (pela decadência 01/99 a 11/99, e pela homologação tácita de 12/99 a 11/2000) e mantendo o crédito de **R\$ 1.144.250,95** (um milhão, cento e quarenta e quatro mil, duzentos e cinquenta reais e noventa e cinco centavos), devendo ser aplicada a legislação mais benéfica ao contribuinte, considerando o disposto no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, conforme art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), no momento do pagamento do débito pelo contribuinte, considerando todos os processos conexos.

O Acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/05/2005

AUTO-DE-INFRAÇÃO. REVISÃO DO LANÇAMENTO.

Constitui infração à legislação da Receita Federal do Brasil deixar a empresa de informar mensalmente à Administração Tributária, por intermédio da GFIP, os dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuições sociais destinadas à Previdência Social e outras informações de interesse deste órgão.

O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória.

Aplicável ao lançamento a norma procedimental editada após a ocorrência do fato gerador, quando tenha criado novos critérios de apuração e ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas.

RELEVAÇÃO DA PENALIDADE - A multa não será relevada visto não ter o contribuinte corrigido totalmente a falta.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/11/2000

DECADÊNCIA

O direito de a Fazenda Pública apurar e constituir os seus créditos extingue-se após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte Aquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Diante da exoneração de parte do crédito, também foi interposto Recurso de Ofício, nos termos da legislação citada. Vale o destaque:

Submeta-se à apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, de acordo com o art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008, por força de recurso necessário. A exoneração do crédito procedida por este acórdão só será definitiva após o julgamento em segunda instância.

O sujeito passivo recebeu a Intimação nº. 443/2010 (V5/e-fl. 1843) em 04/05/2010, conforme Aviso de Recebimento (V5/e-fl. 1845) com o resultado de julgamento da Impugnação, e apresentou Recurso Voluntário (V5/e-fls. 1847 e ss), com os argumentos assim sintetizados:

Do pedido de relevação da penalidade

- Pugna pela relevação de penalidade, tendo em vista que cumpriu todos os requisitos previstos no art. 291 do Decreto nº 3.048 de 06/05/99, quais sejam: o pedido de relevação de penalidade dentro do prazo de defesa, ser primário, ter corrigido a falta e não ter ocorrido em nenhuma circunstância agravante;
- No julgamento de primeira instância, o órgão julgador faz uma afirmação lacônica e um pouco contraditória para negar o direito da Recorrente a relevação da penalidade. Ele afirma que "consultando o sistema informatizado deste órgão, constata-se que foram apresentadas GFIP dentro do prazo de defesa, sem contudo, informar a totalidade dos segurados que lhe prestaram serviço. Assim não faz jus a relevação da penalidade aplicada por não preencher os requisitos dispostos na legislação".
- Dos pressupostos necessários para a relevação da penalidade, o único questionado pelo julgador de primeiro grau foi a correção das informações, não falando nada acerca de quais e quantas informações deixaram de ser retificadas a tempo.
- A Recorrente desde já lembra que paira uma dúvida acerca da aplicação da legislação, bem como quanto a documentação enviada, que entende ser completa para corrigir os supostos erros de declaração de GFIP. Nesses casos em que paira dúvida, deve-se aplicar o art. 112 do CTN, que prevê o princípio do *in dubio pro* contribuinte, o que desde já requer.

Da nulidade do lançamento fiscal

- O Auto de Infração não se encontra disposto na forma prevista pela legislação, notadamente os artigos 142 do CTN e 37 da Lei no. 8.212/91.

Da impossibilidade de aplicação retroativa do Decreto nº. 3.048/99

- O período levantado no auto de infração é de 01/99 a 05/2005 e a penalidade aplicada foi a prevista no Regulamento de Previdência Social — art. 284, inciso II do Decreto nº 3.048 de 06.05.99 — que não pode se aplicar a fatos geradores ocorridos antes da sua vigência, exceto se for mais benéfica.

Da Atipicidade de conduta da Recorrente em relação à sanção prevista

- Em nenhum momento a Recorrente apresentou documento com dados que não correspondem a fatos geradores ocorridos. A penalidade imposta é para quem cria dados que não correspondem aos fatos geradores e não para quem deixa de mencionar dados no documento por equívoco ou por entender que não geram contribuição, como o exemplo da ajuda de custo moradia.

A Recorrente foi multada por suposta falta de declaração de informações que foram devidamente prestadas ao INSS

- A Impugnante informou o INSS por meio de documentos próprios e utilizados pela autoridade fiscal (DIRF 's e GPS's), e posteriormente, de posse dessas informações, vem o Instituto Previdenciário e autua baseado em ausência de informação, e ainda aplica a multa incompreensível de 100% sobre o valor recolhido e informado, que a autoridade fiscal entende não informado.

Da inobservância dos valores mínimos na aplicação da multa por erro de interpretação da autoridade fiscal

- Apenas por amor ao debate, que ainda que cabível a aplicação da referida multa, prevista no art. 284, II do Decreto 3.048/99, em momento algum a norma define que a aplicação da multa se dará por competência (mês), quando a norma define o limite da multa, assim o faz sem ressalvas, desta forma, o limite que a multa poderia atingir seria de até cinquenta vezes o valor (R\$ 1.101,75), chegando ao montante total de R\$ 55.087,50, valor esse já bastante alto por uma suposta inobservância de repasse de informação.
- De toda sorte, esse valor não foi verificado como limite máximo da aplicação da multa, pois a autoridade fiscal entende que esse limite seria mensal. E ainda que o fosse, pode-se verificar nos meses de dezembro de 1999 e abril de 2000 esse valor foi ultrapassado, o que vem a macular a certeza da referida autuação.

Às e-fls. 1896 e ss, o recorrente apresentou Memorial, com os argumentos e informações sobre os demais processos administrativos resultantes da mesma ação fiscal:

- Saliente-se que neste mesmo MPF, além deste Auto de Infração, foram lavrados outros Autos de Infração (controlados nos PAFs

10580.008051/2007-54, 18050.004450/2008-15 e 18050.003268/2008-39). Os processos 18050.004450/2008-15 (acórdão 2301-001.423) e 18050.003268/2008-39 (2402-006.405) foram totalmente extintos – decadência e improcedência. Já o processo 10580.008051/2007-54, que cobrava uma multa de R\$ 11.012,46, foi quitado;

- Este processo está diretamente relacionado ao PAF 18050.003268/2008-39 (referente à NFLD/DEBCAD nº 35.897.568-9), que, conforme a decisão de piso, deverá ser considerada no momento da conclusão dos autos;
- A referida NFLD/DEBCAD nº 35.897.568-9 foi julgada totalmente improcedente pela DRJ, decisão esta que foi mantida;
- Necessidade de se observar o resultado dos demais Autos de Infração e cancelamento do auto de infração de multa por descumprimento de obrigação acessória;
- Cita acórdão nº. 2401-007.896 sobre o tema;
- Necessidade de relevação da penalidade, tendo em vista que a empresa comprovou a regularização e apresentação das GFIPs dentro do prazo de defesa. Tendo a Recorrente efetuado a correção total ou mesmo parcial dos prestadores de serviço em cada competência, fará juz a relevação da multa referente a cada prestador e a cada competência a qual efetuou a correção, fato não apreciado pela DRJ-SDR, e que deve ser apreciado por este órgão julgador.
- Cita Acórdão nº. 2301-00282 sobre o tema;
- Sustenta a atipicidade de conduta da Recorrente em relação à sanção prevista;
- Alega que a Recorrente foi multada por suposta falta de declaração de informações que foram devidamente prestadas ao INSS;
- Sustenta a inobservância dos valores mínimos na aplicação da multa por erro de interpretação da autoridade fiscal;
- Pugna pela aplicação da Retroatividade benigna para aplicação de multa diante da Medida Provisória nº 449 de 2008;
- Cita acórdão nº. 2401-00546 sobre o tema.

Em 03/03/2023, foi elaborado Despacho de Saneamento (e-fl. 1934), com o seguinte teor:

Trata-se de Auto de Infração de Obrigação Previdenciária Acessória (AIOA), Código de Fundamentação Legal - CFL 68, em virtude de o contribuinte ter apresentado **Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à**

Previdência Social – GFIP, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (e-fls. 59/61).

Conforme o “Termo de Encerramento da Ação Fiscal – TEAF” (e.fl. 94), decorrente do mesmo procedimento fiscal foram emitidos os Autos de Infrações AI’s/ Debcad’s números 35.897.564-6 e 35.897.565-4, além das Notificações Fiscais de Lançamentos de Débitos NFLD’s/Debcad’s 35.897.567-0 e 35.897.568-9, relativas a exigências das obrigações principais decorrentes da infração apurada, que motivaram a lavratura do presente Auto de Infração.

Tratando-se de obrigação acessória, necessário se verificar o resultado do julgamento das referidas obrigações principais e atual situação dos respectivos processos administrativos fiscais, tendo em vista a vinculação da presente obrigação com o lançamento das obrigações principais.

Encaminhe-se assim, o presente procedimento à Dipro/Cojul, para que sejam prestadas as informações relativas ao julgamento dos processos de obrigações principais e suas atuais situações, necessárias ao julgamento do presente procedimento.

Em 04/04/2023, foi elaborado o Despacho de Devolução, com o seguinte teor:

Em atenção ao Despacho de Saneamento a e-fl. 1.934, temos a prestar as informações que se vos seguem:

Trata-se de Auto de Infração de Obrigação Acessória, Código de Fundamentação Legal 68, lavrado em razão de o Contribuinte em foco não ter declarado em GFIP, nas **competências de 01/1999 a 05/2005, os Fatos Geradores referentes à comercialização da produção rural adquirida de produtor rural pessoa física; as remunerações pagas/devidas a segurados contribuintes individuais; os valores pagos pelos serviços que lhe foram prestados por cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho e os valores pagos a segurados empregados a título de ajuda de custo moradia.**

O Termo de Encerramento da Auditoria Fiscal – TEAF a fls. 63/64 Informa que, na referida ação fiscal, foram lavrados os seguintes documentos fiscais:

a) NFLD nº 35.897.567-0 – PAF nº 18050.004450/2008-15.

Este documento tem por objeto o levantamento “SPR – SUBROGAÇÃO AQUISIÇÃO PRODUÇÃO RURAIS”, **no período de apuração de 01/1995 a 10/1996**, portanto, antes da implementação da GFIP.

b) NFLD nº 35.897.568-9 – PAF nº 18050.003268/2008-39.

Este documento tem por objeto o levantamento “RCC – RETENÇÃO CONSTRUÇÃO CIVIL”, no período de apuração de **02/1999 a 08/2001, Fatos Geradores estes que não irradiam efeitos sobre Auto de Infração de Obrigação Acessória – Código de Fundamentação Legal nº 68, ora em exame.**

c) Os Autos de Infração nº 35.897.564-6 (AIOA CFL 30) e 35.897.565-4 (AIOA CFL 34)

Estes lançamentos têm por objetos **Autos de Infração de Obrigação Acessória**, os quais não interferem no Auto de Infração de Obrigação Acessória – Código de Fundamentação Legal nº 68, ora em exame.

Constam, ainda, as GPSs nº 000000178 e 000000179, de 14/12/2005, cuja referibilidade não nos foi possível sindicar no âmbito do e-processos.

Neste contexto, avulta que os Autos de Infração de Obrigação Principal e os Autos de Infração de Obrigação Acessória acima referidos não produzem efeitos no AIOA CFL 68 ora em apreciação.

Examinando os autos do processo, mormente o instrumento de Recurso Voluntário, colhemos a e-fl. 408 do vol. V5 a afirmativa do Recorrente quanto à correção integral da falta, a qual embasa o seu pedido de relevação da multa.

“Todos os documentos e comprovantes de regularização das informações da GFIP foram juntados, e suas correções foram feitas no prazo de defesa (até 02/01/2005)”

Resulta daí a anuência tácita quanto à ocorrência dos Fatos Geradores apontados pela Fiscalização e que compõem o presente Auto de Infração de Obrigação Acessória.

Adite-se que em seu instrumento de Recurso Voluntário, o Contribuinte não contesta a ocorrência nem a matéria tributável dos Fatos Geradores apurados pela Fiscalização, à exceção do alegado à e-fl. 413 do V5, onde o Recorrente afirma ter sido incluído no “levantamento fiscal pessoas jurídicas que não são produtores rurais para cobrar retenção das Contribuições Previdenciárias”. Todavia, o Contribuinte não se desincumbiu do ônus de demonstrar e provar quais seriam essas pessoas jurídicas.

Nesse cenário, todos os Fatos Geradores abraçados pelo AIOA CFL 68 ora em exame encontram-se devidamente discriminados nos autos do processo.

Convém lembrar que, após a lavratura do presente Auto de Infração, a contribuição de que trata o inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91 foi declarada Inconstitucional pelo STF.

PROVIDÊNCIA SUGERIDA: Sugerimos que os presentes autos sejam devolvidos ao Conselheiro Relator para que este avalie se as informações constantes nos documentos presentes no vertente processo são hábeis e suficientes à prolação de decisão pautada nos pedidos formulados a fl. 16 do Recurso Voluntário, a e-fl. 405/420 do V5. (grifos acrescidos)

Em seguida, os autos foram remetidos para este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Carolina da Silva Barbosa, Relatora.

1. Recurso de Ofício

1.1 Admissibilidade

O Recurso de Ofício foi apresentado com supedâneo no artigo 34, do Decreto nº 70.235/72 c/c as alterações introduzidas pela Lei nº 9.532/97, em observância ao artigo 1º da Portaria MF nº 3, de 03/01/2008, que previa a interposição do apelo necessário sempre que a

decisão exonerasse o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 1.000.000,00 (hum milhão de reais).

Contudo, a Portaria MF nº 2/2023, D.O.U de 18/01/2023 (seção 1, página 14), revogou a Portaria MF nº 63/2017 e majorou o limite da alçada para a interposição de Recurso de Ofício para R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

Dessa forma, tendo em vista que o montante exonerado a título de tributo e encargos de multa foi inferior ao novo limite de alçada previsto na Portaria MF nº 2/2023, aplicável aos processos na data de sua apreciação em segunda instância (Súmula CARF nº 103²), decido pelo não conhecimento do Recurso de Ofício.

2. Recurso Voluntário

2.1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

3. Prejudicial de mérito: decadência

O Acórdão de piso reconheceu a decadência de parte dos lançamentos. Contudo, a contagem do prazo decadencial foi realizada considerando a intimação do Auto de Infração em 16/12/2005.

Observa-se que o Auto de Infração (AI) ora sob julgamento abarca as competências de janeiro/1999 a maio/2005. O lançamento se completou, em 16 de dezembro de 2005 (fl.01), com a ciência do contribuinte.

Assim sendo, foram incluídas no lançamento competências abarcadas pela decadência do direito de o Fisco constituir seu crédito tributário, quais sejam: janeiro/1999 a 11/1999. Motivo pelo qual serão excluídas do lançamento.

Contudo, o lançamento se aperfeiçoou com a realização da diligência e elaboração do Relatório Fiscal Complementar, do qual o contribuinte foi intimado em 10/08/2007, e é a partir dessa data que deve ser contado o prazo decadencial.

Portanto, considerando a contagem do prazo decadencial pelo art. 173, inciso I, do CTN, visto tratar-se de obrigação acessória, e a intimação do relatório complementar em 10/08/2007, entendo que foram alcançadas pela decadência as competências de até 11/2001.

4. Da obrigação acessória

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, nos termos do art. 113, § 2º, do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº

² Súmula CARF nº 103: Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

5.172/66), tendo por escopo facilitar a fiscalização e permitir a cobrança do tributo, sem que represente a própria prestação pecuniária devida ao Ente Público³.

Na lição de Leandro Paulsen⁴, conquanto sejam chamadas de acessórias, *têm autonomia relativamente às obrigações principais. Efetivamente, tratando-se de obrigações tributárias acessórias, não vale o adágio sempre invocado no âmbito do direito civil, de que o acessório segue o principal. Mesmo pessoas imunes ou isentas podem ser obrigadas ao cumprimento de deveres formais.*

O presente Auto de Infração DEBCAD nº 35.897.566-2 foi lavrado por ter o contribuinte apresentado GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, violando o disposto nos arts. 32, IV e § 5º, da Lei nº 8.212/91, acrescentado pela Lei nº 9.528/97; e §§ 2º, 3º e 4º, do art. 225, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99 (CFL 68).

O art. 32, inciso IV, da Lei nº. 8.212/91 c/c com o art. 225, IV, do RPS, determinam que o contribuinte é obrigado a informar, mensalmente, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) os dados cadastrais de todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse da Administração Tributária.

Esta infração ocorre quando da apresentação do documento sem informações que, direta ou indiretamente, interfiram no fato gerador e acarrete o cálculo errôneo, a menor, das contribuições devidas. Exemplo: não informar os valores de comercialização da produção rural adquirida de produtor pessoa física. Estando, portanto, o responsável sujeito à penalidade administrativa de multa, calculada na forma dos artigos 284, incisos I e II, do RPS e 32, inciso IV, § 5º, combinado com o art. 92 da Lei n.º 8.212/91 (com valores atualizados pela Portaria MPS n.º 822/2005).

Conforme expôs a decisão de piso, o cálculo da penalidade foi realizado da seguinte forma:

Os limites mensais estabelecidos no Art. 284, inciso I, correspondem a um multiplicador sobre o valor mínimo de multa por infração a qualquer dispositivo do RPS, conforme quadro abaixo, considerado o valor mínimo reajustado na Portaria MPS Nº 822, de 11/05/2005 (publicada no Diário Oficial da União de 12.05.2005), de R\$ 1.101,75 (um mil, cento e um reais e setenta e cinco centavos):

(...)

Ressalta, no mencionado Relatório Fiscal de Aplicação da Multa (Complementar) que o Bompreço S/A encontrava-se enquadrada, ao longo de todo o período fiscalizado (01/1999 a 05/2005), na Última faixa, correspondente a R\$ 55.087,50 (cinquenta e cinco mil, oitenta e sete reais e cinquenta centavos) X R\$ 1.101,75 (um mil, cento e um reais e setenta e cinco centavos), em face de possuir sempre mais de 5.000 (cinco mil) segurados empregados. Desta forma, o valor da multa é o montante da contribuição declarada, limitando-se a R\$ 55.087,50, por competência.

³ REsp 1405244/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/08/2018, DJe 13/11/2018.

⁴ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação. 2020, p. 310.

Por fim, elabora quadro de apuração da multa aplicada, recomendando as retificações de imprecisões ocorridas, totalizando esta no montante de 1.925.260,56 (um milhão, novecentos e vinte e cinco mil, duzentos e sessenta reais e cinquenta e seis centavos).

O quadro de apuração da penalidade constante das e-fls. 30/33 indicou as rubricas e valores que foram considerados para o referido cálculo, da qual reproduzo o cabeçalho:

Competência	Contribuição não declarada pagamentos a autônomos	Contribuição não declarada pagamentos a cooperativas de trabalho	Contribuição não declarada comercialização da produção rural	Contribuição não declarada pagamentos de ajuda de custo moradia	Contribuição não declarada Total
-------------	---	--	--	---	----------------------------------

O crédito tributário remanescente refere-se ao período de **12/2001 a 05/2005, uma vez que foram excluídas as competências de 01/99 a 11/2001, pela decadência.**

A) Necessidade de se observar o resultado dos demais Autos de Infração

Tratando-se de autuação decorrente do descumprimento de obrigação tributária acessória, deve ser replicado, no julgamento do processo relativo ao descumprimento de obrigação acessória, o resultado do julgamento do processo atinente ao descumprimento da obrigação tributária principal, que se constitui em questão antecedente ao dever instrumental. Argumenta a recorrente que, tendo sido os demais lançamentos cancelados ou quitados, e estando o presente lançamento vinculado à NFLD Debcad n.º. 35.897.568-9, deveria também ser a penalidade por descumprimento por obrigação acessória cancelada.

A decisão de piso reconhece a relação do presente lançamento com a NFLD Debcad n.º. 35897568-9, tendo decidido, inclusive, que ao final do julgamento, dever-se-ia promover a comparação para aplicação das penalidades mais benéficas, tendo em vista o advento da Lei n.º. 11.941/2009, destaca-se:

Assim, considerando as alterações da legislação previdenciária, o órgão preparador deverá, quando do trânsito em julgado administrativo, efetuar a comparação das multas aplicadas neste AI com a aplicada na NFLD, Debcad n.º 35897568-9, onde foram lançados valores atinentes a cobrança das contribuições que não foram declaradas em GFIP (Multas vigentes antes da MP n.º 449, de 2008), com a multa de 75% (vigente a partir da MP n.º 449, de 2008).

A comparação de que trata o item anterior tem por fim a aplicação da retroatividade benigna, prevista no art. 106 do CTN e, caso necessário, a retificação dos valores no sistema de cobrança, a fim de que, em cada competência, o valor da multa aplicada neste AI somado com as multas aplicadas nas NFLD não exceda o percentual de 75%, previsto no art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991. (grifos acrescidos)

A base de cálculo da multa do CFL 68 corresponde a 100% da contribuição não incluída na declaração e, estando intimamente ligada à existência do crédito principal, só deve ser mantida se constatado que houve fatos geradores omitidos da GFIP.

Contudo, de acordo com o que consta dos autos, a NFLD n.º 35.897.568-9 (PTA n.º. 18050.003268/2008-39) trata de lançamento referente à retenção 11% da contribuição na

contratação de construção civil, no período de 02/1999 a 08/2001, que foi cancelada pela DRJ, pelos fundamentos destacados pela recorrente em seu Memorial (e-fl. 1897):

- No que tange as competências de fevereiro de 1999 a novembro de 2000 foram homologados os recolhimentos perpetrados pela Construtora Andrade Mendonça.
- As competências de janeiro de 2001 a agosto de 2001 foram lançadas com fundamentos fáticos e jurídicos divergentes do que reflete a realidade constante nos documentos acostados aos autos.

Contra essa decisão, foi interposto apenas recurso de ofício, que restou inadmitido em razão do valor de alçada, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2005

RECURSO DE OFÍCIO. VALOR DE ALÇADA INFERIOR AO ESTABELECIDO EM PORTARIA DO MINISTRO DA FAZENDA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de recurso de ofício cujo crédito exonerado, incluindo-se valor principal e de multa, é inferior ao estabelecido em ato editado pelo Ministro da Fazenda.

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA. VIGÊNCIA. DATA DE APRECIACÃO.

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância. (Acórdão nº. 2402-006.405, PTA nº. 18050.003268/2008-39. 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária/ 2ª Seção, sessão de 03/07/2018).

Portanto, comparando as razões que levaram à lavratura deste Auto de Infração e as obrigações acessórias que levaram à lavratura da NFLD nº 35.897.568-9 (PTA nº. 18050.003268/2008-39) vê-se que elas não são coincidentes, de modo que, não há como se entender que o cancelamento daquele lançamento leve ao cancelamento deste.

Em decorrência do mesma ação fiscal foram realizados os lançamentos listados abaixo, ressaltando que não estão disponíveis no processo todas as informações dos lançamentos:

Processo	AI DEBCAD	Período	Assunto	Valor
18050.004450/2008-15	NFLD nº 35.897.567-0	01/1995 a 10/1996	“SPR – SUBROGAÇÃO AQUISIÇÃO PRODUÇÃO RURAIS” (antes da implementação da GFIP.	R\$ 1.619.015,68
18050.003268/2008-39	NFLD nº 35.897.568-9	02/1999 a 08/2001	“RCC – RETENÇÃO	R\$ 1.282.216,29

			CONSTRUÇÃO CIVIL”	
	AI 35.897.564-6		CFL 30	R\$ 1.101,75
10580.008051/2007-54	AI 35.897.565-4		CFL 34	R\$ 11.017,46

Conforme informado no despacho saneador, ainda constaram as GPS's nº 000000178 e 000000179, de 14/12/2005, cuja referibilidade não foi possível sindicá-las no âmbito do e-processos. Contudo, é possível que tais pagamentos se refiram aos valores das obrigações principais correlatas a este auto de obrigação acessória, pois, conforme destacado no Relatório Fiscal Complementar, as obrigações principais tinham sido reconhecidas e quitadas pelo sujeito passivo:

3.2 A Fundamentação Legal constante do Auto de Infração na descrição sumária da infração e dispositivo legal infringido e nos relatórios fiscais da multa e da infração refere-se à obrigação acessória. **O contribuinte já demonstra reconhecer alguns fatos geradores da obrigação principal, haja vista que, os valores referentes a Subrogação na comercialização da produção rural foram extraídos das GPS (código 2607) pagas pelo mesmo e já recolhe valores referentes a serviços prestados por autônomos, etc...** Com relação aos valores pagos a alguns empregados sob o título de ajuda de custo moradia, conforme dito no Relatório Fiscal, foi considerado parcela incidente, em virtude de não ter sido pago em parcela única, consoante o que dispõe a legislação previdenciária. Desta forma, apenas a título de orientação, apresentamos abaixo a fundamentação legal da obrigação principal, cuja omissão de dados relacionados a seus fatos geradores de contribuição previdenciária, ocasionaram a infração cobrada neste Auto. (e-fls. 27)

O lançamento constante da NFLD nº 35.897.567-0 chegou a tratar de um dos tópicos lançados na NFLD nº. 35.897.566-2 (contribuição não declarada comercialização da produção rural), mas não se trata do mesmo período.

Portanto, entendo que não assiste razão à recorrente no que diz respeito ao argumento de que o cancelamento das NFLD/DEBCAD nº 35.897.568-9 e 35.897.567-0, levaria automaticamente ao cancelamento do presente lançamento, uma vez que não há identidade entre os fatos geradores das contribuições previdenciárias cobradas naqueles lançamentos e as bases de cálculo que deram origem ao lançamento da penalidade aqui questionada.

B) Da contribuição de 15% incidente sobre pagamentos decorrentes de contratos de cooperativas de trabalho

No que diz respeito aos lançamentos referentes às contribuições não declaradas de pagamentos a cooperativas de trabalho, esclareça-se que foram lançadas com fundamento no inciso IV do artigo 22 da Lei 8.212/1991, como se vê do Relatório Fiscal Complementar (V1/E-fl. 28):

Contribuição das Empresas em Geral Relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de Trabalho

Lei n. 8.212 de 24.07.91, art. 22, IV (com a redação dada pela Lei n. 9.876 de 26.11.99); Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, art.201, III (na redação dada pelo Decreto n. 3.265, de 29.11.99).

Ocorre que a referida contribuição foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº. 595.838 (Tema 166), de modo que devem os valores serem decotados do lançamento também do auto de infração da obrigação acessória.

Segue abaixo ementado o RE nº 595838:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ARTIGO 22, INCISO IV, DA LEI Nº 8.212/91, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 9.876/99. SUJEIÇÃO PASSIVA. EMPRESAS TOMADORAS DE SERVIÇOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COOPERADOS POR MEIO DE COOPERATIVAS DE TRABALHO. BASE DE CÁLCULO. VALOR BRUTO DA NOTA FISCAL OU FATURA. TRIBUTAÇÃO DO FATURAMENTO. BIS IN IDEM. NOVA FONTE DE CUSTEIO. ARTIGO 195, § 4º, CF.

1. O fato gerador que origina a obrigação de recolher a contribuição previdenciária, na forma do art. 22, inciso IV da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei 9.876/99, não se origina nas remunerações pagas ou creditadas ao cooperado, mas na relação contratual estabelecida entre a pessoa jurídica da cooperativa e a do contratante de seus serviços.

2. A empresa tomadora dos serviços não opera como fonte somente para fins de retenção. A empresa ou entidade a ela equiparada é o próprio sujeito passivo da relação tributária, logo, típico “contribuinte” da contribuição.

3. Os pagamentos efetuados por terceiros às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus cooperados, não se confundem com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados.

4. O art. 22, IV da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.876/99, ao instituir contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, extrapolou a norma do art. 195, inciso I, a, da Constituição, descaracterizando a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados, tributando o faturamento da cooperativa, com evidente bis in idem. Representa, assim, nova fonte de custeio, a qual somente poderia ser instituída por lei complementar, com base no art. 195, § 4º com a remissão feita ao art. 154, I, da Constituição.

5. Recurso extraordinário provido para declarar a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99.

Por ter sido proferido com a repercussão geral reconhecida, a decisão acima deve ser observada por este CARF, nos termos do já citado art. 61, §2º, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015):

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Ressalta-se que, quando do julgamento do caso pela DRJ de origem em 23/12/2009, o STF não havia proferido a sua decisão sobre o tema (acórdão transitou em julgado no dia 11/03/2015) e, conseqüentemente, não havia a Resolução do Senado nº 10, de 30/03/2016.

Este Auto de infração trata apenas da obrigação acessória. As obrigações acessórias são estabelecidas no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos, de forma

que visam facilitar a apuração dos tributos devidos. Independente do prejuízo ou não causado ao erário, devem ser cumpridas no prazo e forma fixados na legislação.

Apesar da obrigação principal não se confundir com a obrigação acessória, o reconhecimento da inexistência da obrigação principal, no presente caso, necessariamente implica na inexistência da obrigação acessória. Isto porque, se as verbas pagas às cooperativas não são fatos geradores das contribuições previdenciárias, inexistia qualquer obrigação legal de incluí-las em GFIP. Este tem sido o entendimento do CARF, como ilustra o julgado abaixo da Câmara Superior:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 01/01/2010

COOPERATIVA DE TRABALHO. REPERCUSSÃO GERAL. SUSPENSÃO DO JULGAMENTO ADMINISTRATIVO ATÉ DECISÃO JUDICIAL DEFINITIVA QUE DEVE SER APLICADA AO LANÇAMENTO FISCAL. O Supremo Tribunal Federal STF, no julgamento do Recurso Extraordinário RE 595.838/SP declarou inconstitucional a contribuição social a cargo da empresa no montante de 15% (quinze por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, prevista no artigo 22, IV, da Lei 8.212/91 na redação da Lei 9.876/99. As decisões definitivas de mérito proferidas pelo STF e STJ em matéria infraconstitucional, na sistemática de repercussão geral (artigos 543B e 543C do Código de Processo Civil, Lei 5.869/73) deverão ser reproduzidas pelos Conselheiros do CARF na forma do art. 62, § 1º, II, “b”, do Regimento Interno, aprovado pela portaria MF Nº 343/2015.

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008. VINCULAÇÃO COM O RESULTADO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. PERDA DO OBJETO

Não há como conhecer de Recurso Especial da Fazenda Nacional para recálculo da multa aplicada, quando, no mérito, é declarada a improcedência do Auto de Infração de Obrigação Principal o que enseja a perda do objeto do recurso. (Acórdão nº. 9202-006.949, 2ª Turma, CSRF, sessão de 19/06/2018).

Assim, tendo em vista que o STF julgou inconstitucional a incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores pagos às cooperativas de trabalho, imperioso reconhecer a inexistência da obrigação acessória de incluir tais pagamentos em GFIP, devendo os valores serem decotados do cálculo da penalidade.

C) Aplicação da penalidade de forma retroativa e cerceamento do direito de defesa

O recorrente sustenta que a penalidade aplicada foi prevista no Regulamento da Previdência Social, no artigo 284, inciso II do Decreto nº. 3.048, de 06/05/1999, e aplicada, no presente caso, a fatos geradores ocorridos em período anterior à sua vigência.

Considerando que o lançamento da penalidade foi reformado parcialmente, pela decisão de piso, com a exclusão dos valores lançados para o período de 01/99 a 11/2001 pela decadência, vê-se que os lançamentos que estão em julgamento referem-se ao período de 12/2001 a 05/2005, quando já estava vigente a legislação que estipulou a penalidade. Para o

período em discussão descabe o argumento de nulidade em razão da retroatividade de penalidade não prevista à época dos fatos.

O Recorrente alega, ainda, que o lançamento seria nulo em razão de cerceamento do direito de defesa, uma vez que não teriam sido demonstrados os fatos geradores e as respectivas bases de cálculo e alíquotas.

Alega que a Turma Julgadora não teria analisado o argumento de que foram incluídos no levantamento fiscal pessoas jurídicas que não são produtores rurais para cobrar a retenção das contribuições previdenciárias.

Contudo, os lançamentos referentes ao código 2607, que se referem a comercialização da produção rural, foram realizados conforme as próprias guias do recorrente, que já teria reconhecido o fato gerador não declarado, nos exatos termos do Relatório Fiscal Complementar:

Anexo VII - Relação das GPS do contribuinte no código 2607, que se referem a comercialização da Produção Rural — Os valores referentes a este levantamento são os constantes da própria guia do contribuinte, que portanto, já reconheceu o fato gerador não declarado.

Ademais, conforme destacou o voto proferido:

Analisando o contido nos autos, temos: o lançamento foi constituído por autoridade competente que, depois de identificar o sujeito passivo, verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação (informar, por intermédio de GFIP a totalidade dos fatos geradores de contribuições sociais para a Previdência Social); determinou-se a matéria tributável (a remuneração de segurados não declarada na mencionada GFIP, conforme consta nos autos — Volume 01), foi calculado o montante da penalidade aplicada (planilha constantes as folhas 04/06), tudo conforme determina o art. 142 da Lei nº 5.172, de 1966.

(...)

Esmiuçando o art. 293 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto no 3.048/1999 tem-se: discriminação clara e precisa da infração (explicitada no relatório do AI, no título Motivo de Fato, discriminou-se claramente a infração praticada pelo sujeito passivo); as circunstâncias em que foi praticada encontra-se explicada logo na introdução do citado Relatório Fiscal do Auto de Infração (fl. 65); dispositivo legal infringido e a penalidade aplicada e os critérios de sua graduação, encontram-se nos Relatórios do Auto de Infração e da Aplicação da penalidade Aplicada (fls. 65/73), indicação do local, dia, hora da lavratura do AI encontra-se na folha 56; tudo em atenção ao mencionado art. 293 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999.

(...)

O lançamento foi realizado conforme determina a legislação, observando, dentre outros, o art. 142 do CTN e art. 293 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999.

O art. 284 do RPS explicita os critérios a serem adotados na apuração do valor da multa no caso de o contribuinte não informar, por intermédio de GFIP, a totalidade dos fatos geradores das contribuições sociais ora questionadas.

(...)

O Relatório Fiscal da Infração (fls. 65/73) explicita com clareza que a autuação tem como fundamenta a não informação, por intermédio de GFIP, da totalidade dos fatos geradores de contribuições sociais para a Previdência Social. Consta nos autos a relação dos segurados não informados, todos de conhecimento da autuada, visto ter sido esta quem elaborou tais documentos.

Não se podendo alegar ser nulo o lançamento por cerceamento do direito de defesa, pela ausência de respaldo documental, que dificulta o entendimento do procedimento.

É importante ressaltar que, após diligência fiscal (fls. 1.542/1.545), foram corrigidas pelo Serviço de Fiscalização as impropriedades constantes no lançamento (onde foi apresentado nova tabela de aplicação da multa, fls. 1.547/1.549, contemplando as mencionadas correções).

Entendo que não assiste razão ao recorrente e não há que se falar em cerceamento de direito de defesa quando o próprio sujeito passivo sustenta ter corrigido todas as falhas em suas GFIP's entregues.

D) Relevação da penalidade

Desde a primeira defesa apresentada pela recorrente, foi informado que as incorreções verificadas nas GFIPs teriam sido corrigidas dentro do prazo legal, de modo que requereu-se a relevação da penalidade imposta. A ciência da lavratura do auto de infração se deu em 16/12/2005, e a apresentação da Impugnação com a alegação da correção das infrações se deu em 02/01/2006.

O art. 291, § 1º, do RPS, em sua redação original, vigente à época do lançamento, apontava que, *Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até a decisão da autoridade julgadora competente*.

O termo final para correção da falta foi mudado para o prazo para a impugnação, com a alteração introduzida pelo Decreto nº 6.032, de 1º/02/2007, e incluído o § 1º. *Verbis*:

Art. 291. Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até o termo final do prazo para impugnação.

§ 1º A multa será relevada se o infrator formular pedido e corrigir a falta, dentro do prazo de impugnação, ainda que não contestada a infração, desde que seja o infrator primário e não tenha ocorrido nenhuma circunstância agravante.

O artigo e parágrafo acima foram revogados pelo Decreto nº 6.727, de 12/01/2009, **posterior ao lançamento e a apresentação da impugnação**, prevalecendo a possibilidade de relevação da penalidade, caso cumpridos os requisitos da redação original.

A decisão de piso, por sua vez, entendeu que a recorrente não teria cumprido os requisitos para relevação da penalidade, uma vez que as falhas não teriam sido corrigidas:

Consultando o sistema informatizado deste órgão, constata-se que foram apresentadas GFIPs dentro do prazo de defesa, sem, contudo, informar a totalidade dos segurados que lhe prestaram serviço. Assim, não faz jus à relevação da penalidade aplicada por não preencher os requisitos dispostos na legislação (Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999, em seu art. 291).

É importante esclarecer que, quanto ao envio das GFIPs, somente a partir da versão 8.0 (11/2005), elas passaram a substituir as GFIPs anteriores. Assim, tendo em vista o manual do Sefip 8.0 (e versões posteriores), a retificação deve ser feita pela apresentação de uma nova GFIP que contenha todos os dados a serem retificados MAIS os dados corretos já anteriormente informados, ou seja, uma GFIP completa e inteiramente correta, que substituirá a antiga que estava incompleta e errada.

De acordo com a IN SRP nº. 9/2005:

Art. 3º Até o dia 31 de janeiro de 2006, a GFIP poderá ser apresentada utilizando-se a versão 7.0 do SEFIP, conforme orientações do Manual da GFIP/SEFIP para usuários do SEFIP 7.0, aprovado pela IN INSS/DC nº 107, de 22 de abril de 2004, alterada pela IN MPS/SRP nº 1, de 25 de novembro de 2004, observado o disposto no § 2º deste artigo.

As retificadoras foram entregues pela recorrente em 30/12/2005, e usaram a versão do Sefip 7.0, e, nestas versões, a nova GFIP não substituiu a anterior (somava ou comparava e considera o maior valor). Existia a “GFIP complementar”. Conforme Manual da GFIP para usuários do Sefip 6, aprovado pela IN INSS/DC nº107, de 22/04/2004, item 7:

Para gerar a “GFIP COMPLEMENTAR” de fatos geradores informados a menor, é imprescindível saber qual a natureza do código utilizado na GFIP inicial (GFIP de recolhimento ou GFIP declaratória), visto que, se as GFIP tiverem código de mesma natureza (recolhimento x recolhimento ou declaratória x declaratória), o sistema do INSS irá somar os fatos geradores informados. Se, por outro lado, os códigos forem de naturezas diferentes (recolhimento x declaratória ou declaratória x recolhimento), o sistema do INSS irá comparar os fatos geradores informados e considerar o de maior valor. Exemplificando, se um mesmo trabalhador, na mesma competência, constar de duas ou mais GFIP do mesmo empregador/contribuinte, e estas GFIP tiverem códigos de mesma natureza, as remunerações desse trabalhador serão somadas. Por outro lado, se as GFIP tiverem códigos de naturezas diferentes, o sistema irá comparar as remunerações e considerar apenas a de maior valor.

Como se vê, conforme normas da época dos fatos geradores, uma nova GFIP não substituiu a anteriormente enviada, mas a complementava.

Apesar de afirmar que teriam sido corrigidas todas as falhas, pela verificação das GFIP apresentadas aos autos (V3 – e-fls. 809 em diante) apenas teriam sido corrigidas as informações referentes a contribuintes individuais, quando as omissões tratavam ainda de (i) valores referentes à comercialização da produção rural adquirida do produtor rural pessoa física; (ii) o montante dos valores brutos das notas fiscais ou faturas de prestação de serviço emitidas pelas cooperativas de trabalho que, por intermédio de cooperados, prestaram serviços à empresa; (iii) as remunerações pagas aos trabalhadores autônomos - Contribuintes Individuais; e (iv) valor referente à parcela paga a alguns empregados sob o título de ajuda de custo moradia, considerado parcela incidente, em virtude de não ter sido pago em parcela única, consoante o que dispõe a legislação.

Ainda de acordo com o Manual da SEFIP, as informações referente à aquisição de produção rural também poderiam ser informadas juntamente com as GFIP/SEFIP dos trabalhadores regulares:

ADQUIRENTE E CONSIGNATÁRIO DE PRODUÇÃO RURAL A empresa adquirente, consumidora ou consignatária, a cooperativa ou o MEI, na condição de sub-rogadas nas obrigações do produtor rural pessoa física e do segurado especial, são

responsáveis pelo recolhimento das contribuições a que se refere o artigo 25 da Lei nº 8.212/91, e são responsáveis também pela informação em GFIP/SEFIP da receita da comercialização da produção no campo Comercialização da Produção – Pessoa Física. Esta informação pode ser prestada na mesma GFIP/SEFIP em que forem informados os trabalhadores regulares da empresa.

Portanto, tendo sido entregues apenas as GFIPs relativas as contribuintes individuais, não teriam sido corrigidas todas as falhas, conforme alegado pela recorrente, de modo que não há como se admitir o pedido de relevação da penalidade.

E) Da Necessidade de Aplicação da Penalidade mais Benéfica

Conforme já antecipado na decisão de piso é necessário analisar se é o caso de aplicação retroativa da penalidade mais benéfica advinda da MP nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009.

O lançamento da penalidade constante nesse Auto de Infração refere-se a infração ao art. 32, IV, §5º, da Lei nº 8.212, de 1991, na redação anterior à MP nº 449, de 2008, consubstanciando-se em apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas contribuições previdenciárias. Contudo, os demais lançamentos realizados na mesma ação fiscal não têm correlação com as falhas verificadas nesse AI, de modo que, diferente do que recomendou a decisão de piso, não é necessária a verificação da multa imposta nos demais lançamentos ou se os lançamentos foram ou não cancelados, uma vez que não são conexos.

A MP 449/2008 convertida na Lei nº 11.941, de 2009 estabeleceu novas penalidades para o contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que **a apresentar com incorreções ou omissões.** Estas novas penalidades estão previstas no art. 32-A, que prevê, ainda, possibilidades de redução, e limites mínimos e máximos.

Entendo que para fins de aplicação da retroatividade benigna, a multa ora em discussão deve ser comparada com aquela prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009). (Vide Lei nº 13.097, de 2015) (Vide Lei nº 13.097, de 2015)

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (...)

Isso porque a penalidade que se discute no presente processo estava antes prevista no § 5º do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, dispositivo que revogado pela Lei nº 11.941, de 2009, sendo que esta mesma lei acrescentou à Lei nº 8.212, de 1991, o art. 32-A, acima copiado, que trata de nova penalidade quando da constatação da mesma infração que se discute, de forma que a comparação para fins de aplicação da retroatividade benigna deve ser efetuada comparando-se as disposições do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, conforme redação vigente à época dos fatos geradores, com o regramento do art. 32-A dessa mesma lei, dado pela Lei nº 11.941, de 2009.

5. Conclusão

Isso posto, voto por NÃO CONHECER o recurso de ofício, CONHECER do recurso voluntário e DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para reconhecer (i) a decadência do crédito até a competência 11/2001, (ii) excluir do cálculo as omissões relativas à contribuição de 15% devidas pela contratação de serviços de cooperativas, e (iii) determinar o recálculo da multa, comparando-a com a prevista no art. 32-A da Lei 8.212/91, se mais benéfica ao sujeito passivo.

(documento assinado digitalmente)

Ana Carolina da Silva Barbosa