



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10630.001930/2010-06
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2201-005.563 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 09 de outubro de 2019
Recorrente SONIA DE JESUS SANTOS - ME
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2006 a 31/12/2007

MULTAS PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. OMISSÃO DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NA GFIP.

Constitui infração a empresa deixar de informar na GFIP todos os fatos geradores de contribuição previdenciária.

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA. APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Na aplicação da retroatividade benigna, a multa exigida com base nos dispositivos da Lei nº 8.212/91 anteriores à alteração legislativa promovida pela Lei nº 11.941/09 deverá ser comparada com a nova penalidade de 75% prevista para os casos de lançamento de ofício, a fim de que seja aplicada a mais benéfica ao contribuinte. Neste sentido, a autoridade preparadora deve aplicar, no que for cabível, as disposições constantes dos artigos 476 e 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/09.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

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

Fl. 2 do Acórdão n.º 2201-005.563 - 2ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10630.001930/2010-06

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário de fls. 145/155, interposto contra decisão a DRJ em Belo Horizonte/MG, de fls. 131/142, a qual julgou procedente em parte o lançamento por descumprimento de obrigação acessória (apresentar GFIPs com omissão de fatos geradores das contribuições previdenciárias – CFL 68), conforme descrito no auto de infração DEBCAD 37.287.960-8, de fls. 2/17, lavrado em 17/08/2010, referente ao período de abril/2006 até dezembro/2007, inclusive, com ciência do RECORRENTE em 20/09/2010, conforme AR de fls. 25.

O crédito não tributário objeto do presente processo administrativo foi aplicado com base no art. 284, inciso II, do Decreto n.º 3.048/1999 e no art. 32, §5º, da Lei n.º 8.212/1991, no valor histórico de R\$ 22.908,64 atualizado até a lavratura do auto de infração.

Segundo o relatório fiscal da infração, de fls. 7, a ora RECORRENTE apresentou as GFIPs como se fosse optante do SIMPLES. Por conta disto, não recolheu as contribuições previdenciárias patronais, no montante de 20% da folha de pagamento, tampouco as contribuições SAT/RAT e de terceiros, além de deixar de informar a parte das contribuições referentes aos segurados empregados do período de 5/2007 a 8/2007; recolheu apenas a parte descontada dos segurados nas competências 04/2006 a 12/2006 e 01/2007 a 12/2007.

Assim, foi lavrado o auto de infração por descumprimento de obrigação acessória referente aos valores não declarados em GFIP, constantes na planilha de fls. 8/13, sendo a multa de cada período calculada conforme planilha de fl. 15.

Em decorrência da entrada em vigor das alterações promovidas pela Lei n.º 11.941/2009, foi elaborada a planilha de fls. 16/17, na qual a fiscalização faz a comparação de qual multa é mais benéfica para a RECORRENTE, por competência, e lançou o menor valor.

Da Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 27/35 em 01/10/2010. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela a DRJ em Belo Horizonte/MG, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

Cientificada do presente auto em 02/09/2010 (conforme assinatura à fl. 01), a empresa autuada apresentou defesa em 01/10/2010 (fls. 22/30), na qual, basicamente, alega:

- que tem por objeto social a prestação de serviços na agricultura, como a realização de atividades de preparo de terreno, cultivo e colheita;

- que a presente exigência fiscal se fez, "(...) por entender que a contribuinte, micro empresa que é, estaria sujeita a tributação com base no lucro presumido (...)", mas que, entretanto, desde sua constituição era optante pelo SIMPLES Nacional regido pelas disposições da Lei n.º 123/2006;

- que o sujeito passivo ao preencher o requerimento de empresário perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB deixou claro o seu enquadramento como

microempresa e que sua atividade estava dentro daquelas que autorizam a opção pelo regime do SIMPLES Nacional;

- que, entretanto, por um erro de fato não intencional deixou de assinalar no programa "FCPJ" que a mesma era optante pelo SIMPLES;

- que a partir de sua constituição a contribuinte passou a recolher regularmente todos os impostos e contribuições determinados pela legislação do SIMPLES;

- que posteriormente, constatando o equívoco passou a "proceder com sua regularização" perante a RFB;

- que em 12/10/2006 protocolou na Agência da Receita Federal de Teófilo Otoni, pedido de enquadramento ao regime do SIMPLES em caráter retroativo à data de 01/03/2006, tendo em vista o mencionado equívoco;

- que a decisão da Delegacia da Receita Federal, SACAT, no processo nº 13634.000471/2006-15, indeferiu o pedido da impetrante de inclusão retroativa no SIMPLES fundamentando a decisão no fato de que ao preencher a Ficha Cadastral da Pessoa Jurídica — FCPJ teria sido assinalado o código evento 101 (inscrição da matriz) não tendo sido assinalado o código evento 301 (inclusão no SIMPLES);

- que ante a referida decisão, em 04/02/2010 apresentou manifestação de inconformidade em razão do indeferimento da inclusão no SIMPLES com data retroativa;

- que em 08/07/2010 recebeu a comunicação ARF/TOUMG no 027/2009 com a decisão proferida pela 1ª Turma da DRJ/JFA indeferindo a manifestação de inconformidade fundamentando tal decisão no fato de que não teria sido manifestada de forma inequívoca sua intenção de se enquadrar no SIMPLES, pois para tanto, deveria ter comprovado, concomitantemente, os pagamentos dos DARF-SIMPLES e a entrega da Declaração Anual Simplificada

- que em tal decisão consta que em relação aos DARF-SIMPLES é inequívoca sua apresentação, porém no que se refere à Declaração Anual Simplificada, a mesma foi substituída pela Declaração IRPJ — Lucro Presumido;

- que ante o seu erro de fato ao deixar de assinalar que era optante pelo SIMPLES o sistema da Receita Federal não autorizou a emissão de Declaração Anual Simplificada e para não ficar com pendências acessórias com a RFB entregou sua Declaração como Lucro Presumido em relação aos exercícios financeiros 2007 e 2008;

- que a referida declaração foi entregue em branco não caracterizando dessa forma a opção pelo Lucro Presumido,

- que após o despacho decisório proferido a impugnante regularizou sua situação apresentando sua Declaração Anual Simplificada nos exercícios de 2007 e 2008;

- que protocolou recurso dirigido ao Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, pendente de Julgamento.

- que o presente Auto de Infração é nulo de pleno direito por violar o Princípio da Legalidade Tributária tendo em vista que tanto o CTN quanto o Decreto nº 70.235/1972 prescrevem que a pendência de processo administrativo suspende a exigibilidade do crédito tributário. Cita legislação;

- que estando as contribuições, cujas obrigações acessórias são as constantes no presente Auto de Infração abrangidas pelo regime do SIMPLES não pode a autoridade exigir da impugnante o pagamento de tais contribuições enquanto pendente recurso administrativo com efeito suspensivo relativamente a sua opção por esse regime;

- que este Auto de Infração é nulo;
- que ademais considerando que a contribuinte optou inequivocamente pelo SIMPLES e efetuou recolhimentos por meio de DARF_SIMPLES englobando impostos e contribuições determinados pela Lei Complementar 123/2006 não há crédito a ser exigido;
- que exigir o recolhimento integral dos tributos elencados nesta autuação é verdadeiro *bis in idem*;
- que corre o risco de ter o seu nome inscrito em dívida ativa seguido de ajuizamento na respectiva execução fiscal;
- que versando o Auto Impugnado sobre o recolhimento de multa administrativa por ter apresentado GFIP enquadrando-se no SIMPLES, a pendência de julgamento pelo Conselho de Contribuintes do pedido de inclusão retroativa no SIMPLES constitui vedação para que a Autoridade Tributária adote atos para sua cobrança;
- que requer seja este lançamento extinto face a nulidade do presente Auto de Infração.

Por ocasião da impugnação o Sujeito Passivo juntou cópias de documentos (fls. 31/116), dentre as quais:

- cópia de Requerimento de Empresário, protocolado na Junta Comercial em 03/03/2006 (fls. 31/32).
- cópia de Acórdão n.º 09-22301, de 29/01/2009 exarado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (MG), que não acatou o pedido constante na manifestação de inconformidade do sujeito passivo (fls. 37/39);
- cópia de Manifestação dirigida ao CARF quanto a decisão em 1ª instância administrativa consubstanciada no Acórdão 09-22.301 (fl. 40) e;
- cópia do Despacho Decisório da Delegacia da Receita Federal em Governador Valadares de 20/12/2006 (fls. 47/48).

Da Decisão da DRJ

Quando do julgamento do caso, a DRJ em Belo Horizonte/MG, às fls. 131/142, julgou procedente em parte o lançamento, através de acórdão com a seguinte ementa:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/03/2006 a 31/12/2007

AUTO DE INFRAÇÃO. OMISSÃO DE FATOS GERADORES. SIMPLES. LANÇAMENTO FISCAL. FATO IMPEDITIVO INEXISTENTE. SOBRESTAMENTO DO PROCESSO. IMPOSSIBILIDADE. MULTA.

Apresentar GFIP omitindo fatos geradores ou contribuições previdenciárias constitui infração à legislação.

O contribuinte não optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, deve declarar em GFIP e recolher as Contribuições Previdenciárias como as empresas em geral.

A pendência de decisão administrativa definitiva sobre a inclusão da empresa do SIMPLES Federal não impede a constituição do crédito tributário.

A lei aplica-se a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A comparação para determinação da multa mais benéfica apenas pode ser realizada por ocasião do pagamento.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A autoridade julgadora observou, por meio das telas de consulta de fls. 148, 150 e 151, e com base nos termos do Ato Declaratório Executivo DRF/GVS n.º 266211, de 22/08/2008 (fl. 149), que a RECORRENTE esteve incluída no SIMPLES Nacional de 01/07/2007 a 31/12/2008, tendo sido excluído apenas em 30/10/2008 com efeitos a partir de 01/01/2009.

Assim, deu provimento em parte à impugnação, pois ficou comprovado que a partir de 07/2007 a RECORRENTE era optante do Simples Nacional, razão pela qual as contribuições previdenciárias relativas a parcela da empresa estava dispensada por força do art. 13, inciso VI, da Lei Complementar n.º 123/2006, com redação anterior à modificação estabelecida pela Lei Complementar n.º 127/2007, que entrou em vigor em 14/08/2007.

É que a partir da LC 127/2007, o recolhimento das contribuições previdenciárias através do SIMPLES Nacional deixou de ser permitido para as atividades de prestação de serviços de transportes intermunicipais e interestaduais, devendo a contribuição ser recolhida segundo a legislação prevista para os demais contribuintes.

A autoridade julgadora entendeu que a RECORRENTE exerce, dentre outras, a atividade de transporte (fl. 36), o que a exclui da substituição prevista pela Lei n.º 123/2006, art. 13, inciso VI, em relação aos fatos geradores ocorridos após a entrada em vigor da LC n.º 127 de 14/08/2007. Assim, para os fatos geradores ocorridos de 08/2007 a 12/2007, entendeu que a RECORRENTE, mesmo optante pelo SIMPLES Nacional, deveria ter efetuado o recolhimento da mesma forma que as empresas em geral.

Ademais, sobre a multa relativa ao período de 07/2007, a autoridade julgadora apenas retificou a multa aplicada, pois, apesar de não ser devida a contribuição previdenciária no mencionado período, seria devida apenas a multa pela não inclusão em GFIP da parte dos segurados empregados, conforme planilha de fls. 12/13:

Nesse caso, tendo em vista que o contribuinte também deixou de incluir em GFIP segurados empregados conforme discriminados no anexo de fls. 08/09, as multas aplicadas nas competências de 07/2007 deve ser retificada e reduzida para R\$ 383,88 já que essa importância corresponde a omissão da parte dos segurados, devida inclusive pelas empresas optantes pelo SIMPLES Nacional.

Deste modo, a multa da competência 07/2007 foi reduzida de R\$ 2.863,58 para R\$ 383,88.

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimado da decisão da DRJ em 30/03/2011, conforme AR de fl. 144, apresentou Recurso voluntário de fls. 145/155 em 28/04/2011.

Em suas razões de recurso, reiterou os argumentos da Impugnação.

Da Resolução convertendo em diligência

Durante a sessão de julgamento realizada em 13/05/2014, a Egrégia 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara entendeu por converter o julgamento deste processo em diligência, conforme Resolução n.º 2403-000.253 de fls. 161/167, para que fosse informado o resultado do julgamento do processo n.º 13634.000471/2006-15, que tratava da inclusão retroativa da empresa RECORRENTE no SIMPLES, o que teria reflexo no mérito do crédito tributário deste caso.

Em resposta, a Secretaria da Câmara proferiu o despacho de encaminhamento de fls. 169 no qual informou a impossibilidade de manter sobrestado processos de matéria cuja competência seja de outra Seção do CARF.

Ato contínuo, foi proferida a solicitação de vinculação e sobrestamento de julgamento, proferida pelo Presidente da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara, solicitando, mais uma vez, a vinculação deste processo ao processo n.º 13634.000471/2006-15 e o sobrestamento do julgamento nesta 2ª Câmara até que seja prolatada a decisão relativa ao processo principal.

Posteriormente, foi juntado aos autos o acórdão n.º 1003-000.079 (fls. 174/180), de 05/07/2018, que deu provimento ao recurso voluntário da ora RECORRENTE apresentado no processo n.º 13634.000471/2006-15.

Tendo sido cumprida a diligência, o processo foi encaminhado para 2ª Seção para novo sorteio, conforme despacho de fls. 181.

Este recurso voluntário compôs lote, sorteado para este relator, em Sessão Pública.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

MÉRITO

Como pontuado, trata-se de retorno de diligência que teve por finalidade juntar a este processo o resultado do julgamento do processo n.º 13634.000471/2006-15, que tratava sobre a inclusão retroativa da RECORRENTE no Simples.

O resultado daquele julgamento é relevante para o presente caso na medida em que o deferimento da inclusão retroativa no Simples afeta a obrigação tributária principal do recolhimento das contribuições previdenciárias, cuja multa por falta de inclusão em GFIP é cobrada nestes autos.

Depreende-se do art. 113 do CTN que a obrigação tributária é principal ou acessória e pela natureza instrumental da obrigação acessória, ela não necessariamente está ligada a uma obrigação principal. Em face de sua inobservância, há a imposição de sanção específica disposta na legislação nos termos do art. 115 também do CTN.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º. A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

(...)

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

As obrigações acessórias são estabelecidas no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos, de forma que visam facilitar a apuração dos tributos devidos. Elas, independente do prejuízo ou não causado ao erário, devem ser cumpridas no prazo e forma fixados na legislação

Pois bem, como cediço, existe distinção clara entre as obrigações principais e acessórias. Apesar da obrigação principal não se confundir com a obrigação acessória (*a obrigação principal é de pagar o tributo, ao passo que a obrigação tributária acessória é declarar em GFIP a ocorrência do fato gerador, são condutas independentes. Ora, tanto o não declarar em GFIP a ocorrência do fato gerador mas não tê-lo pago, conduta que viola apenas a obrigação principal, como poderia ter regularmente pago o tributo sem tê-lo declarado em GFIP, conduta que fere a obrigação acessória*) o reconhecimento **da inexistência da obrigação principal** necessariamente implica na inexigibilidade da obrigação acessória aqui exigida.

Isto porque, se inexistia o dever da RECORRENTE de recolher a contribuição previdenciária patronal (contribuição da empresa), por estarem inclusas nas guias de recolhimento para o SIMPLES, também inexistia qualquer obrigação legal de incluí-las em

GFIP, na medida em que o recolhimento destas contribuições será feito no documento de arrecadação do simples nacional (“DARF-SIMPLES”) e não através da GFIP.

Em consulta ao acórdão colacionado às fls. 174/180, verifica-se que foi dado provimento ao recurso voluntário da RECORRENTE e deferida a inclusão retroativa no Simples para os anos calendários de 2006 e 2007, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE SIMPLES

Ano-calendário:

2006,2007

INCLUSÃO RETROATIVA. ERRO DE FATO. IMPRESCINDIBILIDADE DE DEMONSTRAÇÃO OBJETIVA.

O Delegado ou o Inspetor da Receita Federal, comprovada a ocorrência de erro de fato, pode retificar de ofício tanto o Termo de Opção (TO) quanto a Ficha Cadastral da Pessoa Jurídica (FCPJ) para a inclusão no Simples de pessoas jurídicas inscritas no Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas (CNPJ), desde que seja possível identificar a intenção inequívoca de o contribuinte aderir ao Simples.

São instrumentos hábeis para se comprovar a intenção de aderir ao Simples os pagamentos mensais por intermédio do Documento de Arrecadação do Simples (Darf-Simples) e a apresentação da Declaração Anual Simplificada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

A conclusão do voto foi a seguinte (fls. 179/180):

Em relação às Declarações de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ) pelo regime de tributação com base no lucro presumido dos anos-calendário de 2006 e 2007, fl. 54, infere-se que foram substituídas nos sistemas internos da RFB, pelas Declarações Simplificadas da Pessoa Jurídica (DSPJ) Simples do período de 01.04.2006 a 31.12.2006, fls. 6782 e do período de 01.01.2007 a 30.06.2007, fls. 8395, apresentadas em 16.07.2010.

Logo, é possível identificar a sua intenção inequívoca de aderir ao Simples pela demonstração inequívoca do erro de fato no preenchimento do Termo de Opção (TO) e da Ficha Cadastral da Pessoa Jurídica (FCPJ) para a inclusão no Simples de pessoas jurídicas inscritas no Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas (CNPJ) nos anos-calendário de 2006 e 2007. A proposição afirmada na peça recursal, desse modo, tem cabimento.

Em assim sucedendo, voto em dar provimento ao Recurso Voluntário.

Do acima exposto, entendo que o acórdão proferido no processo nº 13634.000471/2006-15 teve o condão de reconhecer a inclusão retroativa da RECORRENTE na sistemática do Simples Federal, instituído pela Lei nº 9.317/1996, e que vigorou até 30/06/2007. A partir de 07/2007, passou a vigorar a sistemática do Simples Nacional, instituído pela LC 123/2006 (apesar de ter sido publicada em 15/12/2006, o seu art. 88 fez a ressalva de que o

regime de tributação das microempresas e empresas de pequeno porte entraria em vigor em 1º de julho de 2007).

Preliminarmente, destaca-se que, no período objeto do auto de infração (04/2006 a 12/2007), a RECORRENTE estava incluída em 2 programas distintos: até 06/2007 no SIMPLES FEDERAL, e a partir de 07/2007 no SIMPLES NACIONAL.

Sendo assim, aplicando-se os termos do que restou decidido no processo n.º 13634.000471/2006-15, no período de 04/2006 a 06/2007, a RECORRENTE estava dispensada da arrecadação – sob a sistemática regular – das contribuições para seguridade social, relativa a parcela da empresa, por força do art. 3º, §1º, alínea “f” da Lei n.º 9.317/1996, abaixo reproduzido:

Art. 3º A pessoa jurídica enquadrada na condição de microempresa e de empresa de pequeno porte, na forma do art. 2º, poderá optar pela inscrição no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES.

§ 1º A inscrição no SIMPLES implica pagamento mensal unificado dos seguintes impostos e contribuições:

(...)

f) Contribuições para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que tratam a Lei Complementar no 84, de 18 de janeiro de 1996, os arts. 22 e 22A da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991 e o art. 25 da Lei no 8.870, de 15 de abril de 1994. (Redação dada pela Lei n.º 10.256, de 9.10.2001) (Vide Lei 10.034, de 24.10.2000)

Portanto, em razão do deferimento da inclusão retroativa da RECORRENTE no Simples Federal, não existem dúvidas quanto à inclusão desta contribuição no valor por ela já arrecadado mediante a sistemática simplificada, devendo ser excluído da base de cálculo da multa os valores de contribuições a cargo da empresa não declarados em relação ao período de 04/2006 a 06/2007, por desobrigação da contribuinte em informar tais valores em GFIP.

Os valores das contribuições a cargo dos segurados empregados nas competências 05/2007 a 08/2007, e que também serviram de base de cálculo para a multa, serão analisados em tópico específico adiante.

Quanto ao período de 07/2007 a 12/2007, a autoridade julgadora de primeira instância constatou que a RECORRENTE estava incluída no SIMPLES Nacional de 01/07/2007 a 31/12/2008. No entanto, retificou apenas a multa relativa ao período de 07/2007 (conforme será tratado em tópico específico) e manteve a multa de 08/2007 a 12/2007 por entender que a partir das modificações instituídas pela Lei Complementar n.º 127/2007 (que vigorou a partir de 08/2007), a contribuinte passou a não poder realizar o recolhimento de contribuições previdenciárias através do SIMPLES em razão de sua atividade (serviços de transportes).

Quanto ao argumento levantado pelo DRJ de que a RECORRENTE prestava serviço de transporte, razão pela qual estaria enquadrado na regra contida no art. 18, §5º, inciso VI da Lei n.º 123/2006 (com redação dada pela Lei n.º 127/2007) que determina que as contribuições previdenciárias não estão incluídas no SIMPLES NACIONAL, entendo que o entendimento não merece prosperar.

De fato, no período entre 14/08/2007 até 31/12/2007 estava em vigor a seguinte redação para o art. 13, inciso VI, da Lei Complementar nº 123/2006:

Art. 13 [...]

VI - Contribuição para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dediquem às atividades de prestação de serviços previstas nos incisos XIII e XV a XXVIII do § 1º do art. 17 e **no inciso VI do § 5º do art. 18, todos desta Lei Complementar**; [...] (Grifou-se)

Por sua vez, assim determinava o art. 18, inciso VI, da referida lei:

Art. 18 [...]

§5º [...]

VI - as atividades de prestação de serviços de transportes intermunicipais e interestaduais serão tributadas na forma do Anexo V desta Lei Complementar, acrescido das alíquotas correspondentes ao ICMS previstas no Anexo I desta Lei Complementar, **hipótese em que não estará incluída no Simples Nacional a contribuição prevista no inciso VI do caput do art. 13 desta Lei Complementar, devendo esta ser recolhida segundo a legislação prevista para os demais contribuintes ou responsáveis.**

Pela leitura dos dispositivos em comento, é possível concluir, a princípio, que as empresas que explorem as atividades de prestação de serviço de transportes intermunicipais e interestaduais não devem recolher as contribuições previdenciárias através da arrecadação unificada do Simples Nacional.

Contudo, para que isto seja possível, é necessário que seja comprovada a efetiva prestação do transporte interestadual e intermunicipal, não bastando apenas a existência de tal atuação no objeto social da empresa. Neste sentido, entendeu o CARF:

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL Ano-calendário:

2007

OPÇÃO PELO SIMPLES NACIONAL. ATIVIDADE ECONÔMICA VEDADA CONSTANTE EM CONTRATO SOCIAL. NECESSIDADE DE PROVA DO DESEMPENHO PELO CONTRIBUINTE. TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL. NOTAS FISCAIS ACOSTADAS AOS AUTOS DEMONSTRANDO EFETIVA PRESTAÇÃO. INDEFERIMENTO. **A denegação da opção de apuração de tributos pelo regime do SIMPLES Nacional demanda a verificação do efetivo desempenho pelo contribuinte de atividade econômica vedada, não bastando estar arrolada tal atuação empresarial em contrato ou estatuo social.** Uma vez verificada a emissão pelo contribuinte de Notas Fiscais, registrando a prestação de serviços de transporte de passageiros, tanto interestadual como intermunicipal, no segundo semestre do ano de 2007, confirma-se o indeferimento da opção para tal período. (Acórdão nº 1402003.618, de 12/12/2018) (Grifou-se)

No julgado acima mencionado, em que analisava se a empresa poderia ser excluída do Simples Nacional por ter em seu contrato social a previsão da prestação de serviço de transporte intermunicipal de passageiros, conduta vedada à época pelo art. 17, inciso VI, da Lei Complementar nº 123/2006, o CARF entendeu que a simples previsão não é suficiente para fazer incidir a vedação, sendo necessária a efetiva comprovação da prestação do serviço.

No presente caso, a DRJ baseou-se exclusivamente no requerimento de empresário de fls. 36, que assim dispõe:

CÓDIGO DE ATIVIDADE ECONÔMICA (CNAE Fiscal)	DESCRIÇÃO DO OBJETO
Atividade principal 0161904	PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PLANTIO, TRATOS CULTURAIS, PULVERIZAÇÃO TERRESTRE, COLHEITA, EMBARQUE E TRANSPORTE DE CANA DE AÇÚCAR.
Atividades secundárias 0161905	
0161999	

Percebe-se que apesar da atividade de transporte de cana de açúcar estar incluída na descrição do objeto, em análise a classificação CNAE eleita (vigente à época do fato gerador), as atividades da RECORRENTE são classificadas como atividades rurais, e não atividades de transporte de cargas:

Atividade principal:

Seção:	A AGRICULTURA, PECUARIA, SILVICULTURA E EXPLORAÇÃO FLORESTAL
Divisão:	01 AGRICULTURA, PECUARIA E SERVIÇOS RELACIONADOS
Grupo:	01.6 Atividade de serviços relacionados com a agricultura e a pecuária - exceto atividades veterinárias
Classe:	01.61-9 Atividades de serviços relacionados com a agricultura
Subclasse:	<ul style="list-style-type: none"> 0161-9/01 Serviço de jardinagem - inclusive plantio de gramado 0161-9/02 Serviço de pulverização aérea 0161-9/03 Serviço de poda de arvores 0161-9/04 Serviço de colheita 0161-9/05 Serviços relacionados ao tratamento de produtos agrícolas 0161-9/99 Outras atividades de serviços relacionados com a agricultura

Atividades secundárias:

Seção:	A AGRICULTURA, PECUARIA, SILVICULTURA E EXPLORAÇÃO FLORESTAL
Divisão:	01 AGRICULTURA, PECUARIA E SERVIÇOS RELACIONADOS
Grupo:	01.6 Atividade de serviços relacionados com a agricultura e a pecuária - exceto atividades veterinárias
Classe:	01.61-9 Atividades de serviços relacionados com a agricultura
Subclasse:	<ul style="list-style-type: none"> 0161-9/01 Serviço de jardinagem - inclusive plantio de gramado 0161-9/02 Serviço de pulverização aérea 0161-9/03 Serviço de poda de arvores 0161-9/04 Serviço de colheita 0161-9/05 Serviços relacionados ao tratamento de produtos agrícolas 0161-9/99 Outras atividades de serviços relacionados com a agricultura

Até mesmo o item 0161-9/99, também incluído no objeto social da RECORRENTE, não inclui o serviço de transporte intermunicipal e interestadual, conforme observa-se da nota explicativa:

Notas Explicativas:**Esta subclasse compreende:**

As atividades relacionadas com a agricultura, não especificadas em outras subclasses, realizadas por conta de terceiros, tais como:

- preparação de terrenos de cultivo e sementeira
- tratos culturais - capinas manuais e químicas (aplicação de herbicidas)
- plântio de mudas nos campos de cultivo
- controle de pragas
- A operação de sistema de irrigação
- As atividades de contratantes de mão-de-obra para o setor agrícola
- A locação de máquinas agrícolas e equipamentos, com operador

Esta subclasse não compreende:

- O serviço de pulverização aérea (0161-9/02)
- O serviço de poda de árvores (0161-9/03)
- O serviço de colheita (0161-9/04)
- As atividades comerciais efetuadas por intermediários ou cooperativas (5111-0/00)
- Os serviços técnicos de agrônomos (7416-0/01)

Infere-se, portanto, que a RECORRENTE não tem como objeto social a prestação **de serviços de transportes intermunicipais e interestaduais**, como a autoridade julgadora leva a entender, mas sim a prestação de serviços relacionados a agricultura, dentre eles colheita e, talvez, o transporte da produção. Sobre o transporte da produção, não existe nenhuma comprovação que se trata de transporte intermunicipal ou interestadual nos autos, ou que a RECORRENTE preste este serviço de maneira autônoma e exclusiva.

Assim, entendo que a simples menção na descrição do objeto social do termo “transporte de cana de açúcar” não é suficiente para fazer incidir a previsão contida no art. 18, §5º, inciso VI da Lei nº 123/2006. Logo, as contribuições previdenciárias devidas pela empresa estavam incluídas na guia de arrecadação unificada, razão pela qual inexistia obrigação da RECORRENTE declarar em GFIP, no período fiscalizado, os valores de contribuições previdenciárias patronais devidas.

Quando do julgamento do processo nº 10630.001990/2010-11, apreciado na mesma sessão de julgamento do presente caso, esta Egrégia Turma entendeu por dar provimento ao recurso da contribuinte. Assim, concluiu que, em todo o período fiscalizado, a contribuinte estava desobrigada a recolher, de maneira autônoma, as contribuições previdenciárias relativa a parte da empresa. Ou seja, para o período até 06/2007 prevaleceu a decisão dos autos do processo nº 13634.000471/2006-15 (a qual teve o condão de reconhecer a inclusão retroativa da RECORRENTE na sistemática do Simples Federal) e a partir de 07/2007 (quando já havia o expreso reconhecimento de que a contribuinte estava incluída no SIMPLES Nacional) restou decidido que não havia impedimento para o recolhimento das contribuições previdenciárias mediante a guia de arrecadação unificada do Simples Nacional (não houve a efetiva comprovação de que a empresa prestava serviços de transportes intermunicipais e interestaduais).

Portanto, além do período de 04/2006 a 06/2007 (pelas razões já expostas), os valores das contribuições a cargo da empresa devem ser excluídos da base de cálculo da multa também para o período de 07/2007 a 12/2007, por desobrigação da contribuinte em informar tais valores em GFIP.

Com isso, passa-se a analisar a possibilidade de manutenção da multa CFL 68 com base nos valores da contribuição a cargo dos segurados empregados nas competências 05/2007 a 08/2007, que, apesar de recolhidas, não foram declaradas em GFIP.

Da contribuição a cargo dos segurados empregados como base da multa CFL 68

De acordo com o Relatório Fiscal da Infração (fl. 07), a RECORRENTE deixou de informar a contribuição a cargo dos segurados empregados nas competências 05/2007 a 08/2007.

A análise deste tópico é importante pois, conforme planilha de fl. 15, a multa CFL 68 foi calculada com base em apenas 2 parâmetros:

- (i) a contribuição patronal a cargo da empresa (empregados e contribuintes individuais), em todos os períodos fiscalizados; e
- (ii) a contribuição parte dos segurados, apenas nos períodos de 05/2007 a 08/2007.

Como já exposto, entendo que deve ser excluída da base da multa o valor da contribuição patronal a cargo da empresa. Resta analisar a manutenção da multa a ser calculada sobre o valor da contribuição parte dos segurados, nas competências 05/2007 a 08/2007.

A DRJ de origem, então, concluiu por reduzir a multa de 07/2007 de R\$ 2.863,58 para R\$ 383,88, pois apesar de a contribuinte não estar obrigada a arrear as contribuições patronais no período de 07/2007 (quando ela estava sob a sistemática do Simples Nacional), ela tinha a obrigação de declarar em GFIP a contribuição relativa aos segurados empregados, o que deixou de fazer nas competências 05/2007 a 08/2007 (fl. 07 e fl. 15). Assim, em 07/2007, a DRJ excluiu da base da multa a contribuição patronal, porém manteve o valor das contribuições dos segurados não declarada em GFIP (R\$ 383,88).

O valor das contribuições previdenciárias relativas a parte dos segurados nas competências 05/2007 a 08/2007 foi calculado conforme planilha de fls. 12/13. Esta contribuição, diferentemente da contribuição a cargo da empresa, não está incluída nos tributos arrecadados através do Simples Nacional, nos termos do art. 13, §1º, inciso IX, da Lei nº 123/2006, com sua redação vigente à época do fato gerador, *in verbis*:

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

(...)

§ 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

(...)

IX - Contribuição para manutenção da Seguridade Social, relativa ao trabalhador;

Apesar de ter recolhido tais contribuições, conforme informou o Relatório Fiscal da Infração (fl. 07), a multa CFL 68 decorre da apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores; ou seja, se era devida a contribuição previdenciária relativa a parte do trabalhador, seu valor deveria ser informado em GFIP pela contribuinte, sob pena da aplicação da multa correspondente a 100% do valor da contribuição devida e não declarada.

Numa análise preliminar, apenas levando em consideração a legislação vigente à época dos fatos, a conclusão da autoridade julgadora de primeira instância estaria perfeita. Ou seja, deveriam ser mantidas as multas referentes às competências de 05/2007 a 08/2007, nos montantes de R\$ 386,78 (05/2007), R\$ 473,51 (06/2007), R\$ 383,88 (07/2007) e R\$ 284,64 (08/2007), por representarem 100% do valor relativo à contribuição parte dos segurados não declarada em GFIP. Afinal, repita-se, a base de cálculo da multa CFL 68 (segundo a redação anterior à MP 449/2008) não era a obrigação principal que deixou de ser recolhida, mas sim a contribuição (patronal ou parte dos segurados) que deixou de ser declarada em GFIP.

Contudo, por se tratar de penalidade, deve-se levar em consideração o princípio da retroatividade benigna, o que culminara no cancelamento da penalidade ora aplicada. Explica-se:

Como cediço, o art. 106, II, “c” do CTN estipulou que a Lei se aplicará a fatos pretéritos quando lhe comine penalidade menos severa do que aquela prevista na lei vigente no tempo da prática do ato:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Nos casos de **lançamento de ofício** relativos às contribuições previdenciárias (obrigação principal), antes da Lei nº 11.941/2009, eram aplicadas ao contribuinte a multa de mora da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/91 mais a multa pela não inclusão em GFIP de todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, nos termos do art. 32, §5º, da mesma Lei nº 8.212/91.

Importante observar que a Lei nº 11.941/2009 revogou o § 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/91, assim como promoveu importantes alterações na redação do art. 35 e incluiu os arts. 32 -A e 35-A à Lei nº 8.212/91.

Assim, para os casos de lançamento de ofício de obrigação principal, após a Lei nº 11.941/2009, a multa aplicada passou a ser apenas aquela prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, no percentual de 75%, conforme disciplina o art. 35-A da Lei nº 8.212/91:

Lei nº 8.212/91

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Lei nº 9.430/96

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

Com isso, a multa que passou a ser regida pelo art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 trata apenas da não apresentação da GFIP ou da sua apresentação com incorreções ou omissões, porém sem o lançamento de ofício de obrigação principal. Ou seja, a multa do art. 32-A é aplicada de forma isolada somente pelo descumprimento da obrigação acessória, sem estar atrelada a qualquer descumprimento/recolhimento de obrigação principal:

Art. 32-A. 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:

Sendo assim, a multa do art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 não é aplicável ao presente caso, pois este envolve o lançamento de ofício de contribuições previdenciárias (obrigação principal), enquanto a referida penalidade pressupõe o lançamento isolado da multa.

É válido mencionar tal fato a fim de deixar claro ao contribuinte que a verificação da retroatividade benigna (quando há lançamento de obrigação principal) no presente caso enseja a comparação das seguintes penalidades:

- a nova multa de 75% sobre o valor do principal devido;
- a multa de mora do antigo art. 35 da Lei nº 8.212/91 sobre o valor do principal devido + a multa pela não inclusão em GFIP de todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, conforme antiga redação do art. 32, §5º, da Lei nº 8.212/91.

O menor valor de penalidade dentre as duas hipóteses acima citadas é o que deve prevalecer para ser cobrado do contribuinte, conforme determina o art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009:

Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos:

I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores:

a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e

b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 2º Para definição do multiplicador a que se refere a alínea "a" do inciso I, e de apuração do limite previsto nas alíneas "b" e "c" do inciso I do caput, serão considerados, por competência, todos os segurados a serviço da empresa, ou seja, todos os empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais verificados em procedimento fiscal, declarados ou não em GFIP.

Sobre o caso, cito a Súmula CARF nº 119:

Súmula CARF nº 119

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

No presente caso, a comparação das multas (a fim de aplicar a retroatividade benigna) já foi analisada antes do lançamento, conforme fls. 16/17. Para as competências 05/2007 a 08/2007 (analisadas no presente tópico), foi mantida a multa anterior à MP 449/2008 por ser mais benéfica.

Por se tratar de apenas 4 competências e com base em apenas 2 parâmetros (contribuição patronal e parte segurados), a comparação das multas é possível de ser feita neste voto sem maiores complicações.

Primeiramente, importante lembrar que, em decorrência do cancelamento da obrigação principal de contribuições patronais (processo nº 10630.001990/2010-11, julgado na mesma sessão do presente caso sob minha relatoria) não havia obrigação da contribuinte em informar tais valores em GFIP (se não há obrigação de pagar, não há obrigação de declarar). Assim, o único parâmetro que serve como base da multa CFL 68 são as contribuições parte dos segurados que a contribuinte tem a obrigação de pagar (não estão englobados no Simples), porém apenas deixou de declará-los em GFIP nas competências 05/2007 a 08/2007 (o valor foi recolhido, conforme aponta a autoridade fiscal à fl. 07, por isso não houve lançamento de obrigação principal sobre tais parcelas).

Fazendo a comparação das penalidades, a legislação atual prevê que a multa seja 75% da obrigação e, no caso, não mais existe obrigação principal, não mais deve subsistir a multa.

Utilizando a mesma planilha elaborada pela autoridade lançadora, verifica-se o seguinte:

Competência	(1) Multa Anterior	(2) AI 68	(3) Total Multa Anterior (1 + 2)	(4) Multa atual	(5) Multa menos severa (3 ou 4)
05/2008	0,00	386,78	386,78	0,00	Atual
06/2008	0,00	473,51	473,51	0,00	Atual
07/2008	0,00	383,88	383,88	0,00	Atual
08/2008	0,00	284,64	284,64	0,00	Atual

As colunas “Multa anterior” e “multa atual” estão zeradas pois tais multas são um percentual do crédito tributário de obrigação principal lançado. Como houve o cancelamento da obrigação principal, não há valor base para referidas multas.

É evidente que a multa deve ser afastada, pois a legislação atual do art. 35-A da Lei nº 8.212/91 (que deve ser aplicada por ser mais benéfica ao contribuinte) não atrela a multa de ofício à ausência de declaração em GFIP, mas sim à falta de pagamento do crédito tributário, o que não ocorreu no presente caso.

Por se tratar de lançamento que teve a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal (processo nº 10630.001990/2010-11) a comparação das multas deve ser feita nos moldes acima apresentados, e não comparando-se a multa anterior com a atual multa do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, conforme disciplina o art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, já citado.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, conforme razões acima expostas.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim