



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10640.720763/2012-31
ACÓRDÃO	2004-000.234 – 2ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GESET COMERCIO, ASSISTENCIA TECNICA E LOCACOES DE MAQUINAS E DUPLICADORES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/11/2009 a 31/12/2010

SIMPLES NACIONAL. EXCLUSÃO E LANÇAMENTO DE OFÍCIO REFLEXO PARA PREVENIR DECADÊNCIA. RESTABELECIMENTO DA OPÇÃO DO CONTRIBUINTE NO SIMPLES NACIONAL APÓS SER VITORIOSO NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO NO PROCESSO DE EXCLUSÃO. LANÇAMENTO CANCELADO.

Deve ser cancelado o lançamento de ofício para prevenir decadência em relação ao contribuinte cuja exclusão do Simples Nacional foi revertida ao se sagrar vencedor no processo de exclusão, sendo ao final reconhecido como optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional.

O resultado da decisão administrativa definitiva sobre a exclusão da opção da empresa ao Simples Nacional, que foi favorável ao contribuinte, cancelando a exclusão, mantendo-o na sistemática simplificada, deve ser replicada no processo que cuida do lançamento de ofício reflexo que exigia contribuições previdenciárias e de Terceiros como as empresas em geral não optantes pelo Simples Nacional.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Cleberson Alex Friess (substituto integral), Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausente o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, substituído pelo conselheiro Cleberson Alex Friess.

RELATÓRIO

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 286/300 – Debcads 51.007.383-2 e 51.007.384-0), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) de primeira instância (e-fls. 246/268), consubstanciada no Acórdão nº 16-74.143 - 12ª Turma da DRJ/SPO, de 28/07/2016, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente o pedido deduzido na impugnação, cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2009 a 31/12/2010

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O AI - Auto de Infração que se encontra revestido das formalidades legais, tendo sido lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, apresentando adequada motivação jurídica e fática, bem como os pressupostos de liquidez e certeza, pode ser exigido nos termos da Lei.

SIMPLES NACIONAL. ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO DE EXCLUSÃO. CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS DEVIDOS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Os contribuintes excluídos do Simples Nacional, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, ficam sujeitos às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas, razão pela qual a possibilidade de discussão administrativa do Ato Declaratório Executivo (ADE) de exclusão do Simples Nacional não impede o lançamento de ofício dos créditos tributários devidos em face da exclusão.

RECOLHIMENTOS EFETUADOS EM CONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO QUE REGE O SIMPLES NACIONAL. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Os valores recolhidos pela empresa por meio do documento de recolhimento próprio do regime tributário do Simples Nacional não são passíveis de serem abatidos do lançamento fiscal.

MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DOS FATOS GERADORES. ARGUIÇÃO DE CONFISCO.

A multa prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, ao qual faz referência o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, aplica-se ao lançamento de ofício das contribuições previdenciárias a partir da competência 12/2008. A vedação ao confisco determinada pela Constituição Federal é dirigida ao legislador e pode ser discutida judicialmente, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa nos moldes da legislação que a instituiu.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES E NÃO INTEGRANTES.

O salário-de-contribuição, base de cálculo da contribuição previdenciária, compreende a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços. As parcelas não integrantes do salário de contribuição encontram-se exaustivamente informadas no § 9º, do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

CONSTITUCIONALIDADE. LEGALIDADE.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação, ou deixar de observar lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, cujo reconhecimento encontra-se na esfera de competência do Poder Judiciário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do lançamento fiscal

O lançamento, em sua essência e circunstância, para fatos geradores ocorridos nas competências destacadas na ementa do acórdão recorrido, com auto de infração (Debcad 51.007.383-2 e 51.007.384-0) juntamente com as peças integrativas e Relatório Fiscal (e-fls. 25/38) devidamente colacionados, tendo o contribuinte sido notificado em 04/04/2012 (e-fls. 3 e 13; 41/42), foi bem sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo com breves adaptações quando necessárias:

Trata-se do processo administrativo fiscal nº 10640.720763/2012-31, relativo aos Autos de Infração abaixo especificados, lavrados em 04/04/2012, de contribuições devidas pela empresa à Previdência Social e aos Terceiros, não declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, nas competências 11/2009 a 13/2010, incidentes sobre a remuneração de segurados empregados e contribuintes individuais:

DEBCAD	TIPO	PERÍODO	VALOR
51.007.383-2	obrigação principal – contribuição patronal (rubricas: empresa, SAT/RAT e C.Ind.adm/aut) incidente sobre remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais	11/2009 a 13/2010	R\$276.513,54
51.007.384-0	obrigação principal – contribuições de Terceiros incidentes sobre remuneração de segurados empregados	11/2009 a 13/2010	R\$71.708,97

O Relatório Fiscal informa, em síntese, que:

Trata-se de créditos previdenciários e devidos aos Terceiros, apurados através dos Autos de Infração Deducível nº 51.007.383-2 e nº 51.007.384-0, abaixo especificados, lavrados contra o contribuinte em epígrafe, pelo não cumprimento da obrigação principal para com a Seguridade Social, em face de sua **EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL – ADE nº 19, de 2011** [Processo nº 10640.723.833/2011-21 – julgado em definitivo pelo CARF Acórdão CARF nº 1402-004.864; a exclusão foi reformada]:

- **Auto de Infração Deducível nº 51.007.383-2**, pelo não cumprimento da obrigação principal para com a Seguridade Social, em face do **não recolhimento das contribuições previdenciárias patronais**, no período de 11/2009 a 12/2010, incidentes sobre remunerações pagas a segurados **empregados e contribuintes individuais**, em decorrência do exercício de atividade abrangida pelo Regime Geral de Previdência Social (RGPS);

- **Auto de Infração Deducível nº 51.007.384-0**, pelo não cumprimento da obrigação principal para com Outras Entidades, em face do **não recolhimento de contribuições destinadas a Terceiros** (Salário Educação/FNDE, Incra, Sesc, Senac e Sebrae), no período de 11/2009 a 12/2010, incidentes sobre remunerações pagas a **segurados empregados**, em decorrência do exercício de atividade abrangida pelo Regime Geral de Previdência Social (RGPS);

O não cumprimento da obrigação principal, decorrente do **não recolhimento das contribuições patronais previdenciárias e de Terceiros, não declaradas em GFIP**, apuradas através dos Autos de Infração Deducível nº 51.007.383-2 e 51.007.384-0, são relativas ao período não decadal de **11/2009 a 12/2010**.

Auto de Infração Deducível nº 51.007.383-2:

O Auto de Infração acima foi lavrado contra o contribuinte em epígrafe, pelo não cumprimento da obrigação principal para com a Seguridade Social, que, na situação em questão, foi o não recolhimento das contribuições previdenciárias patronais (rubricas "empresa", "seguro acidente de trabalho" e "contrib. individual"), incidentes sobre remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais, no período de 11/2009 a 12/2010, conforme anexo do Auto de Infração (DD - Discriminativo de Débito), bem como os ANEXOS I e II do presente Relatório Fiscal.

Ressalte-se que o lançamento do crédito relativo às contribuições previdenciárias patronais acima aludidas, **decorre da EXCLUSÃO do contribuinte, a partir de 01/11/2009, do SIMPLES NACIONAL** – Regime Especial unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Lei Complementar nº 123/2006), em face do **Ato Declaratório Executivo nº 019**, de 01/11/2011, emitido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Juiz de Fora/MG, publicado no Diário Oficial da União de 22/02/2011, em virtude do contribuinte exercer atividade vedada a opção, tudo em conformidade com os elementos de prova anexo.

Destarte, em conformidade com o art. 32 da Lei Complementar nº 123/2006, a pessoa jurídica excluída do SIMPLES NACIONAL sujeitar-se-á, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

Isto posto, faz-se mister à fiscalização da Receita Federal do Brasil emitir Autos de Infração distintos das contribuições previdenciárias patronais (rubricas "empresa", "seguro acidente de trabalho" e contrib. individual), bem como contribuições para Outras Entidades, comumente denominadas Terceiros (Salário Educação, Incra, Sesc, Senac e Sebrae), para todo o período fiscalizado, a partir do mês de exclusão do SIMPLES (11/2009), em que houve a informação em GFIP – Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social de opção pelo SIMPLES NACIONAL, além de contribuições incidentes sobre remunerações pagas a segurados empregados não declaradas em GFIP (vide ANEXO II), conforme apurado por esta auditoria-fiscal.

Dessa forma, apuramos as contribuições previdenciárias relacionadas no Auto de Infração Debcad nº 51.007.383-2, através de dois levantamentos:

a) **Levantamento 1 - BASE DE CÁLCULO DECLARADA EM GFIP**, cujos valores são as remunerações **declaradas pela própria empresa** mensalmente, em **GFIP** – Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social, conforme totalização de valores declarados para os segurados **empregados - categoria 1**, bem como para o segurado **contribuinte individual** (Júlio César Resende Franco) - categoria 11, tudo devidamente explicitado em quadro demonstrativo sintético, anexo ao relatório fiscal, denominado **ANEXO I** e corroborado pelos elementos de prova, anexos ao presente processo fiscal;

No caso do Levantamento 1, apesar de todas as bases de cálculo das contribuições previdenciárias autuadas estarem devidamente declaradas em **GFIP**, o contribuinte **declarou-se isento das contribuições patronais**, de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212/91, através de declaração de sua opção pelo SIMPLES NACIONAL.

A informação, **em campo próprio da GFIP** – Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social, de que era OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL - **código 2**, sinaliza ao sistema SEFIP, responsável pelo cálculo das contribuições patronais, devidas pelo contribuinte à Seguridade Social e a Terceiros, o

pagamento mensal unificado de impostos e contribuições, ou seja, o sistema SEFIP **não calcula o montante das contribuições patronais - INSS e Terceiros**, a recolher, tudo em conformidade com as GFIPs verificadas pela fiscalização, abaixo relacionadas (quadro demonstrativo, por competência, das GFIPs válidas em 19/03/2012, verificadas nos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil, indicando competência, data do envio, nº de Controle).

b) **Levantamento 2 - BASE DE CÁLCULO NÃO DECLARADA EM GFIP**, cujos valores são as remunerações **não declaradas em GFIP** – Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social, em face de omissão nas guias declaratórias acima, de segurados **empregados - categoria 1**, constantes de folhas de pagamento/RAIS e devidamente relacionados em quadro demonstrativo analítico, anexo ao relatório fiscal, denominado **ANEXO II**.

Auto de Infração Debcad nº 51.007.384-0:

O Auto de Infração acima foi lavrado contra o contribuinte em epígrafe, pelo **não cumprimento da obrigação principal para com Outras Entidades**, que, na situação em questão, foi o **não recolhimento das contribuições patronais** destinadas a **Terceiros** (Salário Educação, Incra, Sesc, Senac e Sebrae), incidentes sobre remunerações pagas a segurados **empregados - categoria 1**, no período de **11/2009 a 12/2010**, conforme anexo do Auto de Infração (DD - Discriminativo de Débito), bem como os **ANEXOS I e II** do presente relatório fiscal.

Importante registrar que as bases de cálculo das contribuições destinadas a Terceiros relacionadas no Auto de Infração em questão são as mesmas do Auto de Infração das contribuições destinadas à seguridade social (DEBCAD nº 51.007.383-2), exceto para os valores pagos a contribuintes individuais, cujas contribuições foram apuradas, também, através dos Levantamentos 1 e 2, acima explicitados.

Importante registrar ainda que **os recolhimentos efetuados pela empresa, em época própria, através de GPS - Guias da Previdência Social (código de pagamento específico 2003)**, de competências referentes ao período autuado, já considerados valores retidos em notas fiscais, **referem-se, tão somente às contribuições declaradas pela empresa em GFIP** – Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social, ou seja, **as contribuições descontadas de seus empregados e contribuinte individual** ("sócio administrador"). Portanto, as contribuições apuradas através deste Auto de Infração, **não declaradas em GFIP**, em função da informação do **código 2 - SIMPLES**, carecem de tal cobertura.

Constituem elementos de prova: **1)** Ato Declaratório Executivo nº 019, de 04/11/2011 – EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL; **2)** telas dos sistemas informatizados da RFB – GFIPWEB, relacionando as GFIPs enviadas pelo contribuinte, as bases declaradas e a informação de opção pelo SIMPLES NACIONAL (cód. 2), sendo que as GFIPs válidas, no início da ação fiscal, são aquelas que se encontravam na condição EXPORTADA; **3)** resumo das folhas de pagamento verificadas pela fiscalização e recibos de pagamento/RAIS de empregados omitidos em GFIP; **4)** demonstrativo de contribuições declaradas em

GFIP, já considerados os valores retidos em notas fiscais, versus valores recolhidos em GPS (cód. 2003).

Considerando a atividade regular do contribuinte - comércio, locação e assistência técnica de máquinas copiadoras e duplicadores - **CNAE FISCAL 4789-0/07** (conforme declarado pela empresa em GFIP), cujo código **FPAS é o 515 (comércio em geral)**, apuramos as contribuições patronais – previdenciárias e terceiros, constantes do DD – Discriminativo de Débito dos respectivos Autos de Infração, conforme rubricas e alíquotas abaixo:

Contribuições patronais previdenciárias - AI nº 51.007.383-2:

a) **Empresa** (art. 22. I, da Lei nº 8.212/91): 20,0%, incidentes sobre as **bases de cálculo declaradas** (Levantamento 1) e **não declaradas em GFIP** (Levantamento 2), relativas aos totais das remunerações pagas aos segurados empregados - **categoria 1**, descritas nos ANEXOS I e II;

b) **Seguro Acidente de Trabalho** (art. 22, II, "b", da Lei nº 8.212/91): Equivalente à alíquota RAT de 1,00% (até 12/2009) e RAT Ajustado* de 2,00% (a partir de 01/2010), incidentes sobre as **bases de cálculo declaradas** (Levantamento 1) e **não declaradas em GFIP** (Levantamento 2), relativas aos totais das remunerações pagas aos segurados empregados - **categoria 1**, descritas nos ANEXOS I e II;

* **RAT Ajustado** = RAT de acordo com cód. CNAE (2%) X **FAP** do contribuinte para o ano de 2010 (1,0000), onde RAT é riscos ambientais do trabalho e FAP é fator acidentário de prevenção.

c) **Contribuinte Individual** (art. 22. III, da Lei nº 8.212/91): 20,0%, incidentes sobre as **bases de cálculo declaradas em GFIP** (Levantamento 1), relativas às remunerações pagas ao segurado Júlio César R. Franco (sócio-adm.) - **categoria 11**, descrita no ANEXO I.

Contribuições patronais para Terceiros - AI nº 51.007.384-0:

a) **Terceiros** (fundamentação legal conforme relatório FLD): 5,8%, incidentes sobre as **bases de cálculo declaradas** (Levantamento I) e **não declaradas em GFIP** (Levantamento 2), relativas aos totais das remunerações pagas aos segurados empregados - **categoria 1**, descritas nos ANEXOS I e II.

A Medida Provisória nº 449, de 03/12/2008, publicada no Diário Oficial da União de 04/12/2008, e convertida na Lei nº 11.941, de 27.05.2009, acrescentou à Lei nº 8.212/91 o **artigo 35-A**, estabelecendo que, nos casos de **lançamento de ofício**, relativos às **contribuições sociais não recolhidas**, referidas no art. 35 da Lei nº 8.212/91, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96, ou seja, a **MULTA DE OFÍCIO DE 75%**, a qual contempla o **ato de não recolher, bem como a falta de declaração e de declaração inexata em GFIP**.

A fundamentação legal relativa aos autos de infração da obrigação principal DEBCAD nº **51.007.383-2** e **51.007.384-0** encontra-se em relatório à parte, mas integrante dos mesmos, emitidos pelo SAFIS – Sistema de Auditoria Fiscal, denominado **FLD – Fundamentos Legais do Débito**, contendo Fundamentos do Débito e das Rubricas.

Examinamos, para apuração do crédito em questão, os elementos abaixo:

- Folhas de pagamento da empresa (analítica e resumo);
- **RAIS** (ano-calendário 2009/2010);
- **GFIP** – Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social;
- **GPS** (cód. de pagamento 2003 e 2640).

Constituem anexos do Relatório Fiscal:

ANEXO I – Quadro sintético relacionando as Bases de Cálculo das contribuições patronais autuadas, relativas a remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais, **declaradas em GFIP**, além de demonstrativo das contribuições previdenciárias patronais e terceiros, apuradas através do **Levantamento 1**;

ANEXO II – Quadro analítico relacionando todos os segurados empregados (categoria 1) **não declarados em GFIP** e respectivas remunerações, cujas contribuições previdenciárias patronais e terceiros foram apuradas através do **Levantamento 2**.

Consta no Processo nº 10640.723.833/2011-21 julgamento em definitivo pelo CARF por meio do Acórdão CARF nº 1402-004.864, no qual se assentou “*por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário*”, de modo que a empresa foi restabelecida no SIMPLES, sendo cancelado o Ato Declaratório Executivo nº 019, de 04/11/2011.

Da Impugnação ao lançamento

A impugnação (e-fls. 140/150 – Debcad 51.007.384-0; e e-fls. 188/206 – Debcad 51.007.383-2), que instaurou o contencioso administrativo fiscal, dando início e delimitando os contornos da lide, foi apresentada pelo recorrente. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme consta sumariado no relatório da decisão vergastada, pelo que peço vênha para, igualmente, reproduzir com breves adaptações quando necessárias:

O contribuinte foi cientificado pessoalmente das autuações em 04/04/2012, e apresentou impugnações tempestivas em 03/05/2012, acompanhadas de cópias dos seguintes documentos: *Procuração, documentos de*

identificação do procurador, anexos do Auto de Infração, manifestação de inconformidade apresentada contra o Ato Declaratório Executivo SACAT/DRF/JFA nº 019, de 01/11/2011, Solução de Consulta Interna nº 2 – Cosit, de 27 de janeiro de 2012, Contrato Social e Quarta Alteração Contratual.

Apresenta, em síntese, as seguintes alegações:

I – Dos fatos

Apresenta uma síntese dos fatos e conclui que a exigência fiscal não deve prosperar, já que o Auto de Infração contém nulidades insanáveis, conforme se demonstrará.

II – Preliminarmente

De início, imperioso destacar que a Impugnante apresentou Manifestação de Inconformidade (cópia em anexo) em face do ADE nº 019/2011, processo administrativo nº 10640.723.833/2011-21. Como a referida Manifestação de Inconformidade encontra-se pendente de julgamento (andamento processual em anexo), a exclusão da empresa do Simples Nacional, com efeitos a partir de 01/11/2009, não é definitiva, razão pela qual o Auditor Fiscal não poderia efetuar o lançamento das contribuições previdenciárias utilizando as normas tributárias gerais.

Mesmo que o procedimento efetuado fosse o correto – o que se admite somente por amor ao debate – o Auditor Fiscal deveria, após realizar o lançamento, suspender a exigibilidade dos créditos tributários constituídos até decisão final do Processo Administrativo nº 10640.723.833/2011-21, bem como o prazo para o contribuinte apresentar a sua defesa em face do lançamento efetuado.

Inclusive, a própria Coordenação-Geral de Tributação – Cosit, através da Solução de Consulta Interna nº 02, de 27/01/2012 (em anexo), já se posicionou de forma favorável à tese apresentada pela ora Impugnante em seu recurso apresentado em face do Ato Declaratório de exclusão, ao afirmar que a pessoa jurídica que explore contrato de locação de bens móveis com o fornecimento concomitante de mão-de-obra necessária à utilização do bem locado pode optar pelo Simples Nacional.

III – Do direito

III. 1 – Dos valores recolhidos no Simples Nacional

Em relação ao lançamento, deve-se salientar que a Impugnante é optante do Simples Nacional desde 2007, portanto, a partir da referida data, a indigitada empresa sempre recolheu os seus tributos federais, incluídas as contribuições previdenciárias, através do mencionado Regime Especial, conforme o art. 13 da Lei Complementar nº 123/2006.

Tendo em vista o fato de que a Contribuição Previdenciária Patronal está inserida no recolhimento mensal efetuado no regime especial do Simples

Nacional, e sendo certo que, nos Anexos da Lei Complementar nº 123/2006, é possível visualizar corretamente a alíquota de cada tributo que, somadas, formalizam a alíquota geral, não restam dúvidas que, caso fosse realmente correto o procedimento adotado pelo o Auditor Fiscal, este deveria, ao efetuar o lançamento aqui rebatido, descontar, do montante calculado, os valores já recolhidos pela Impugnante através do Simples Nacional.

Como não fora efetuada nenhuma dedução dos valores já recolhidos, o Auto de Infração deve ser cancelado imediatamente.

Para corroborar o exposto, transcreve ementas de decisões de Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento acerca da obrigatoriedade de dedução dos valores já recolhidos na sistemática do Simples Nacional.

III. 2 – Da indevida aplicação da multa de ofício

Importa atacar, ainda, outro ponto que aqui se questiona: a indevida aplicação da multa de 75% sobre o valor do principal.

Isso porque, no presente caso, não se verificou o descumprimento ou qualquer irregularidade no cumprimento da obrigação de apresentar as GFIPs por parte da Impugnante, mas tão somente o recolhimento das contribuições previdenciárias na sistemática do Simples Nacional, regime especial que a Impugnante fazia parte antes de ser excluída indevidamente.

Dessa forma, verificada a apropriada apresentação das GFIPs pela Impugnante, o crédito tributário terá sido constituído por força daquelas declarações.

O próprio Auditor Fiscal fez constar no "DD Discriminativo do Débito" que a base de cálculo utilizada no indigitado Auto de Infração foi devidamente declarada na GFIP, informação esta também constante no "Relatório Fiscal".

Não pode restar dúvida, assim, quanto ao fato de que, in casu, não ocorreu qualquer omissão do contribuinte a ser punida, uma vez que houve tão somente a alteração, em razão de ato declaratório devidamente recorrido e ainda não definitivo, do tipo de regime de tributação aplicado sobre a base de cálculo já devidamente declarada em GFIP, e não a constituição de tributos omitidos pelo contribuinte.

Dessa forma, restando assente que as GFIP's apresentadas pela Impugnante são documentos hábeis e suficientes para constituir a base de cálculo das contribuições previdenciárias, e sendo certo que o próprio Auditor Fiscal informou, expressamente, que utilizou os valores DECLARADOS pelo contribuinte como base de cálculo do Auto aqui impugnado, conclui-se que é indevida a aplicação da multa de 75%. Por consequência, deve o Auto de Infração impugnado ser anulado.

III. 3 – Da impossibilidade de aplicação pelo fisco de multa com nítida feição confiscatória

Além dos argumentos acima expendidos, os quais demonstram a insubsistência do Auto de Infração ora hostilizado, cumpre demonstrar, ainda, ad argumentandum tantum, o caráter confiscatório da multa aplicada. Ao lavrar o Auto de Infração contra a Impugnante, a autoridade fiscal aplicou, equivocadamente, conforme demonstrado acima, a multa exorbitante de 75% (setenta e cinco por cento). Com efeito, ao adotar tal procedimento, o Fisco fez com que as exigências ultrapassassem o limite válido de tributação, assumindo verdadeiro caráter confiscatório, violando frontalmente o princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º, CF/88) e a expressa previsão do art. 150, IV, da Constituição Federal.

Transcreve doutrina e jurisprudência.

Por tudo isso, é ilegal e inconstitucional a fixação de multa à alíquota de 75%, devendo-se, caso não seja atendido o pedido anterior de alteração para multa de mora, reformar o Auto de Infração, reduzindo-se o percentual para o patamar considerado legítimo pelo Supremo Tribunal Federal, qual seja, 30%.

III. 4 – Folha de salários e verbas indenizatórias

A fim de garantir recursos para a Seguridade Social, a Constituição Federal de 1988 atribuiu à União a competência para exigir contribuições sociais específicas, cuja arrecadação está vinculada às atividades estatais no âmbito da saúde, assistência e previdência social. Dentre outras contribuições, foi prevista a possibilidade de cobrança de contribuição das empresas, incidente sobre os pagamentos efetuados aos seus empregados, nos termos do art. 195, I, "a" da Carta Magna.

É possível construir, a partir do texto constitucional, o arquétipo de incidência da contribuição referida no dispositivo: o fato gerador será o pagamento de salários e outros rendimentos decorrentes do trabalho, ao passo que a base de cálculo será o valor de tais pagamentos.

Não obstante a previsão constitucional, encontra-se, na legislação, o dever de o empregador pagar a contribuição previdenciária sobre um conjunto de parcelas que não correspondem ao conceito de "*salário*", nem tampouco têm o objetivo de remunerar o trabalho. São as chamadas "*verbas indenizatórias*", que representam pagamentos feitos pelo empregador aos empregados, mas que, dada sua natureza jurídica – *de indenização* –, não poderiam estar incluídas na base de cálculo da citada contribuição.

A correta compreensão da expressão *folha de salários* deve ser encontrada na legislação própria, não só porque este é o sentido que melhor se conforma ao perfil da exação enquanto contribuição, como também porque se trata de expressão que limita a competência tributária da União para criação e exigência da contribuição. E nesse sentido que se aplica a hipótese do art. 110 do Código Tributário Nacional, na medida em que os conceitos de Direito Privado utilizados na outorga constitucional de competências não podem ser alterados pelo

legislador ordinário (se pudessem, teriam condições de ampliar a sua própria competência, o que, evidentemente, subverteria todo o trabalho do Poder Constituinte).

O artigo 457, *caput*, da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) dá um conceito da figura em exame, segundo o qual *"compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber"*. Adiante, acrescenta o § 1º que *"integram o salário, não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador"*; e o § 2º exclui dos salários *"(...) as ajudas de custos, assim como as diárias para viagem que não excedam de cinquenta por cento do salário percebido pelo empregado"*.

Pelo inciso I, do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, considera-se salário-de contribuição a remuneração efetivamente recebida ou creditada, a qualquer título, durante o mês. Sendo assim, não pode haver incidência de contribuição previdenciária sobre verbas de caráter indenizatório, já que tais valores buscam recompor um dano sofrido pelo empregado (tal como por ex., no aviso prévio indenizado), nada tendo a ver com a prestação de serviços.

Convém lembrar que a Constituição Federal (artigo 7º, I), ao enumerar os direitos dos trabalhadores, dá à indenização pela quebra imotivada do contrato de trabalho natureza literalmente compensatória, ficando claro que esta traduz grandeza absolutamente distinta do conceito de salário ou de remuneração.

Há capítulos específicos na CLT para tratar da Rescisão, do Aviso Prévio e da Estabilidade. O artigo 477 da CLT, dispõe que: *"É assegurado a todo empregado, não existindo prazo estipulado para a terminação do respectivo contrato, e quando não haja ele dado motivo para cessação das relações de trabalho, o direito de haver uma indenização, paga na maior remuneração que tenha percebido na mesma empresa."* Com efeito, os artigos 478 e seguintes da CLT tratam da indenização que o empregado demitido sem justa causa tem direito a receber por ocasião da rescisão do contrato de trabalho. Essas verbas indenizatórias previstas na CLT são destinadas à reparação de prejuízos sofridos no período de serviço dos empregados não optantes – empregados mais antigos da empresa –, que por força de legislação anterior, não se enquadravam ao regime do FGTS.

Assim, *ad exemplam tantum*, na hipótese do aviso prévio indenizado, o empregado não trabalha, recebendo de forma indenizada os 30 dias que o empregador deveria proporcionar para procurar novo emprego. Na rescisão sem justa causa o empregado não pode, sequer, solicitar a dispensa do aviso prévio; não pode o empregado renunciar ao direito concedido pela empresa. Isso significa que o pedido de dispensa do cumprimento do aviso prévio não exime o empregador de pagar o respectivo valor, a não ser que o empregado comprove ter obtido novo emprego (Enunciado 276-TST).

No que diz respeito à indenização adicional prevista no artigo 9º da Lei nº 7.238/84 não tem natureza salarial, nem de contraprestação ao trabalho; tem, efetivamente, a função de indenizar o trabalhador por ter sido dispensado sem justa causa, no período de 30 (trinta) dias que antecede à data de sua correção salarial, pois o empregador teve por objetivo fazer a dispensa do empregado para não pagar o salário reajustado. Também neste caso, não poderá haver a incidência da contribuição previdenciária sobre a **indenização adicional**, pois, uma vez mais, não se está diante de verdadeiro salário.

Em síntese, e a partir do que se constatou com as exemplificações acima, será sempre inconstitucional a lei que pretenda incluir na base de cálculo da contribuição previdenciária incidente sobre a folha de salários parcelas que tenham natureza indenizatória. Transcreve doutrina e jurisprudência.

Logo, a Constituição Federal apenas admite a incidência da contribuição previdenciária patronal sobre os pagamentos que configurem salário ou que, não tendo esta natureza, tenham a finalidade de remunerar o trabalhador por alguma atividade prestada. Sendo inconstitucional, portanto, a exigência da contribuição previdenciária patronal sobre parcelas que configurem verbas indenizatórias.

Diante do exposto, conclui-se, mais uma vez, que o Auto de Infração é totalmente nulo, uma vez que o Auditor Fiscal incluiu, na base de cálculo dos valores aqui recorridos, verbas indenizatórias, como, por exemplo, as quantias pagas a título de aviso-prévio indenizado, terço constitucional de férias, horas extras não habituais, auxílio-doença (apenas nos primeiros quinze dias de afastamento do empregado), entre outros.

IV – Do pedido

Diante do exposto, a Impugnante espera e requer que seja dado provimento à Impugnação, para que se determine o cancelamento da lavratura do Auto de Infração aqui rebatido, diante da nulidade absoluta do referido ato administrativo, em razão dos erros insanáveis constantes nos mesmos.

Do Acórdão de Impugnação

Na DRJ, primeira instância do contencioso tributário, lavrou-se a decisão *a quo* cujos fundamentos são pela improcedência dos pedidos deduzidos na impugnação, conforme teses sintetizadas na ementa alhures transcrita.

Do Recurso Voluntário e encaminhamento ao CARF

No recurso voluntário o sujeito passivo, reiterando termos da impugnação, postula a reforma da decisão de primeira instância, a fim de cancelar o lançamento de ofício lavrado pela autoridade fiscal.

Especialmente, a irresignação é contra a decisão que assentou que a recorrente não poderia adotar o Regime Tributário denominado Simples Nacional, tendo em vista que não exerce atividade de "locação de mão de obra", mas sim "locação de equipamento com operador".

Fala em soluções de consulta nas quais se reconhece a modalidade locação de máquinas juntamente com o operador.

Diz, ainda, que a Solução de Consulta DISIT/SRRF 10 nº 10.018, de 24/03/2016, teria consolidado o entendimento de forma definitiva, de modo a assentar que a questão envolvendo a locação de máquinas reprográficas com operador não se enquadra na hipótese de locação de mão de obra.

Consta nos autos informação sobre a vinculação do feito ao Processo nº 10640.723.833/2011-21 (que discute o ADE nº 19, de 2011).

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio para este relator.

Consta no Processo nº 10640.723.833/2011-21 julgamento em definitivo pelo CARF por meio do Acórdão CARF nº 1402-004.864, no qual se assentou *“por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário”*, cuja ementa foi assim formalizada:

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Ano-calendário: 2009

SIMPLES NACIONAL. LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS COM FORNECIMENTO CONCOMITANTE DE MÃO-DE-OBRA PARA UTILIZAÇÃO DO BEM. POSSIBILIDADE DE OPÇÃO PELO REGIME SIMPLIFICADO.

Não constitui impedimento à opção pelo Simples Nacional quando o contribuinte loca bens móveis com o fornecimento concomitante de mão-de obra, desde que prestada de forma vinculada ao bem locado.

É o que importa relatar. Passo para a fundamentação do voto analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, ao final, consignar o encaminhamento com o registro do dispositivo.

VOTO

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo (notificação em 19/08/2016, e-fl. 283, protocolo recursal em 16/09/2016, e-fl. 286), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo.

Como informado em linhas pretéritas, a controvérsia é relativa ao lançamento de ofício reflexo para prevenir decadência em razão da exclusão do contribuinte do Simples Nacional, ocasião em que se exigiu contribuições previdenciárias e de Terceiros da empresa como se não fosse optante do sistema unificado e simplificado.

Consta que a exclusão do Simples Nacional era debatida no Processo nº 10640.723.833/2011-21 (ADE nº 19, de 2011).

Pois bem. Tem-se que o sujeito passivo se saiu vitorioso na controvérsia desenvolvida no referido processo de irresignação contra a exclusão do Simples Nacional, o que fulmina o lançamento de ofício reflexo motivado exclusivamente no ato de exclusão.

Ora, se o contribuinte se manteve no Simples Nacional, a partir do seu sucesso no contencioso fiscal, então o lançamento dos autos não se sustenta.

Cabe, no presente caso, apenas replicar os efeitos daquela decisão. Veja-se.

No Acórdão nº 1402-004.864, de 15/07/2009, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário do contribuinte para assentar que: *“Não constitui impedimento à opção pelo Simples Nacional quando o contribuinte loca bens móveis com o fornecimento concomitante de mão-de obra, desde que prestada de forma vinculada ao bem locado.”*

Destarte, se cancelou o ADE nº 019, de 2011, de modo que ao cancelar o ato declaratório de exclusão do contribuinte do Simples Nacional, tem-se o retorno do sujeito passivo ao regime simplificado com efeitos a partir de 01/11/2009 (conferir e-fl. 35 e na sequência o resultado terminativo do Processo nº 10640.723.833/2011-21, dado pelo Acórdão nº 1402-004.864, de 15/07/2009).

Não houve recurso especial, nem embargos de declaração.

Andamento público do Comprot já apresenta o Processo nº 10640.723.833/2011-21 como arquivado.

Consta naquela decisão (Acórdão nº 1402-004.864 relacionado ao Processo nº 10640.723.833/2011-21) o seguinte:

I. Ato Declaratório Executivo e Despacho Decisório

2. Contra o Contribuinte foi emitido Ato Declaratório Executivo (ADE) SACAT/DRF/JFA nº 019, de 01 de novembro de 2011, pelo qual a autoridade fiscal declarou a exclusão da Contribuinte do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional). O fundamento para a exclusão estaria no fato da Contribuinte exercer atividade econômica vedada à opção pelo Regime. O enquadramento legal para a exclusão seria a incidência do art. 12, XXIII da Resolução CGSN nº 4, de 30 de maio de 2007. O motivo para lavratura do ADE foi a apresentação de Representação Fiscal (fls. 2-4), formulada por auditor-fiscal, o qual constatou a locação de mão de obra em contrato entre a Contribuinte e o Ministério Público Federal em Minas Gerais (MPF/MG) (fls. 21-33). O ADE também foi fundamentado pela emissão de Despacho Decisório.

(...)

VI. Argumentos e parâmetro de análise

12. Da análise dos argumentos dispostos no Recurso da Contribuinte, percebe-se que a maioria se constitui dos mesmos utilizados na Manifestação de Inconformidade. Tais argumentos têm relação com duas linhas de defesa, que é a de que a atividade da Contribuinte não é vedada, e se um contrato se enquadrasse em atividade vedada, então a preponderância de seus atos é que deveria ser levada em consideração para verificação da possibilidade de optar pelo Regime Simplificado. Assim, a primeira análise a ser feita é se há ou não atividade vedada.

13. Da análise dos autos se verifica que a Recorrente firmou contrato com o MPF/MG (fls. 21-33). Tal contrato dispunha (cláusula primeira e segunda, inclusive parágrafo (fls. 21 e 22) que o MPF estava contratando empresa especializada em reprografia, a qual deveria disponibilizar, ou no caso, locar máquinas reprográficas à Contratante. Conjuntamente com as máquinas a Contratada, no caso a Contribuinte, deveria disponibilizar mão-de-obra especializada para a prestação do serviço de reprografia, conforme cláusula quinta, item 4 e seguintes do contrato (fls. 23). Duas são as análises desenvolvidas a seguir para identificar se há ou não locação de mão-de-obra.

14. A primeira análise diz respeito ao texto normativo da LC 123/06. Segundo o ADE, o enquadramento legal da exclusão da Contribuinte se deu pelo art. 12, inciso XXIII da Resolução nº 4, de 30 de maio de 2007. O texto da Resolução corresponde ao art. 17, XII da LC 123/06 (republicação em 31/01/2009), conforme se observa da transcrição respectiva deles a seguir.

Art. 12. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a ME ou a EPP:

[...]

XXIII - que realize cessão ou locação de mão-de-obra; Art. 17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte:

[...]

XII - que realize cessão ou locação de mão-de-obra;

15. Ocorre que o art. 17, § 1º, em conjunto com o art. 18, § 5º-A, ambos da LC 123/06, preveem que quando a atividade de locação de mão-de-obra for prestada em conjunto com outras atividades que não tenham sido objeto de vedação pelo caput do art. 17, a vedação deste artigo não seria aplicável à pessoa jurídica.

Art. 17. [...]

§ 1º As vedações relativas a exercício de atividades previstas no caput deste artigo não se aplicam às pessoas jurídicas que se dediquem exclusivamente às atividades referidas nos §§ 5º-B a 5º-E do art. 18 desta Lei Complementar, ou as exerçam em conjunto com outras atividades que não tenham sido objeto de vedação no caput deste artigo.

[...]

Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa e empresa de pequeno porte comercial, optante pelo Simples Nacional, será determinado mediante aplicação da tabela do Anexo I desta Lei Complementar.

[...]

§ 5º-A. As atividades de locação de bens móveis serão tributadas na forma do Anexo III desta Lei Complementar, deduzindo-se da alíquota o percentual correspondente ao ISS previsto nesse Anexo.

16. No caso em questão, a Contribuinte efetua locação de máquinas com a cessão de mão-de-obra, aplicando-se, portanto, os dispositivos acima mencionados.

17. A Segunda análise diz respeito à Solução de Consulta Interna nº 2 – Cosit, de 27 de janeiro de 2012, que trata da locação de bens móveis com mão-de-obra necessária à sua utilização. De acordo com a Solução de Consulta

[...] Pode optar pelo Simples Nacional a pessoa jurídica que explore contrato de locação de bens móveis, independente do fornecimento concomitante de mão-de-obra necessária à sua utilização, desde que não se enquadre em nenhuma das vedações legais à opção.

18. A Solução indica em seu bojo que o art. 31, § 3º, da Lei 8.212/91 prevê o que vem a ser cessão de mão-de-obra. Já o § 4º relaciona as atividades enquadradas como cessão de mão-de-obra e dispõe que outras situações podem ser estabelecidas por regulamento.

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5º do art. 33 desta Lei.

[...]

§ 3º Para os fins desta Lei, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação.

§ 4º Enquadram-se na situação prevista no parágrafo anterior, além de outros estabelecidos em regulamento, os seguintes serviços:

I - limpeza, conservação e zeladoria;

II - vigilância e segurança;

III - empreitada de mão-de-obra;

IV - contratação de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974.

19. Já o art. 219, § 2º, XVII do Decreto 3.408/99 dispõe que a operação de máquinas se constitui como cessão ou empreitada de mão-de-obra.

Art. 219. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão ou empreitada de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e recolher a importância retida em nome da empresa contratada, observado o disposto no § 5º do art. 216.

[...]

§ 2º Enquadram-se na situação prevista no caput os seguintes serviços realizados mediante cessão de mão-de-obra:

[...]

XVII - operação de máquinas, equipamentos e veículos;

20. De todo este desenvolvimento, duas são as conclusões extraídas. A primeira é que o contrato da Contribuinte também inclui a cessão ou empreitada de mão-de-obra. A segunda é que quando feita em conjunto com locação de móveis, para sua operação, não impede o contribuinte de optar pelo Simples.

VII. Conclusão

21. Diante do exposto, voto no sentido de conhecer o Recurso Voluntário, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, de maneira a manter a Recorrente no regime simplificado – Simples.

Neste sentido, as declarações em GFIP, como empresa do Simples Nacional, estão corretas, o que fulmina a motivação do lançamento de ofício, que havia sido lavrado por efeito reflexo ao ADE nº 019 para prevenir decadência ante o debate do acerto, ou não, da exclusão do Simples e da alegação de erro na declaração em GFIP como empresa optante do Simples Nacional.

Sendo assim, com razão o recorrente.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

Em apreciação racional com base na legislação tributária e processual, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em resumo, conheço do recurso e, no mérito,

considerando a reinclusão do contribuinte no Simples Nacional, dou-lhe provimento para cancelar o lançamento de ofício (Debcads 51.007.383-2 e 51.007.384-0) de modo a reformar a decisão recorrida.

Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, conheço e DOU PROVIMENTO ao recurso.

É como Voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros