



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10680.723049/2011-47
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2301-003.372 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de março de 2013
Matéria COOPERATIVA DE TRABALHO
Recorrente CASA DE SAÚDE E MATERNIDADE SANTA FÉ S.A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

DECADÊNCIA. PRAZO PREVISTO NO CTN.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias, devem ser observadas as regras do Código Tributário Nacional - CTN.

Aplica-se o art. 150, §4º do CTN quando verificado que o lançamento refere-se a descumprimento de obrigação tributária principal, houve pagamento parcial das contribuições previdenciárias no período fiscalizado e inexistente fraude, dolo ou simulação.

AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO *IN NATURA* - NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

Não há incidência de contribuição previdenciária sobre os valores de alimentação fornecidos *in natura*, conforme entendimento contido no Ato Declaratório nº 03/2011 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN

COOPERATIVAS -

A empresa está obrigada a recolher a contribuição devida relativa a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativa.

AUTO DE INFRAÇÃO. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS CONTÁBEIS EM MEIO DIGITAL. INOBSERVÂNCIA DOS PADRÕES ESTIPULADOS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL.

A apresentação da documentação contábil em formato digital em desacordo com os padrões estipulados pela SRFB enseja infração ao disposto no art. 32, III, da Lei 8.212/91.

É nulo o lançamento quando se verifica vício material de caráter insanável, relacionado à fundamentação legal da autuação e ao cálculo da multa aplicada, quando impedirem o conhecimento pelo contribuinte da sua conduta faltosa e da obrigação descumprida.

LANÇAMENTOS REFERENTES FATOS GERADORES ANTERIORES A MP 449. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO DA ALÍNEA “C”, DO INCISO II, DO ARTIGO 106 DO CTN. LIMITAÇÃO DA MULTA MORA APLICADA ATÉ 11/2008.

A mudança no regime jurídico das multas no procedimento de ofício de lançamento das contribuições previdenciárias por meio da MP 449 enseja a aplicação da alínea “c”, do inciso II, do artigo 106 do CTN. No tocante à multa mora até 11/2008, esta deve ser limitada ao percentual previsto no art. 61 da lei 9.430/96, 20%.

APLICAÇÃO DA MULTA DE 75% COMO MULTA MAIS BENÉFICA ATÉ 11/2008. AJUSTE QUE DEVE CONSIDERAR A MULTA DE MORA E MULTA POR INFRAÇÕES RELACIONADAS À GFIP.

Em relação aos fatos geradores até 11/2008, nas competências nas quais a fiscalização aplicou a penalidade de 75% prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas a GFIP, deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: multa de mora limitada a 20% e multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, para retificar a multa, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; b) em dar provimento parcial ao recurso, para excluir do lançamento as contribuições apuradas até a competência 04/2006, anteriores a 05/2006, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Mauro José Silva, que votaram em aplicar a regra decadencial expressa no I, Art. 173 do CTN; c) em anular a autuação 37.284.562-2 pela existência de vício, nos termos do voto da Relatora. Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou em negar provimento ao recurso e o Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes, que deu provimento ao recurso; d) em conceituar o vício na autuação 37.284.562-2 como material, nos termos do voto do Redator. Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que conceituou o vício como formal; II) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para, nas competências que a fiscalização aplicou somente a penalidade prevista na redação, vigente até 11/2008, do Art. 35 da Lei 8.212/1999, esta deve ser mantida, mas limitada ao determinado no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a); b) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a); c) em dar provimento parcial à autuação o nº 35.284.559-2, para que sejam excluídos do lançamento, por provimento, somente os valores relativos ao auxílio alimentação; d) dar provimento total às autuações 37.284.560-6, 37.284.561-4 e 37.284.563-0, nos termos do voto da Relatora; III) Por voto de qualidade: a) em dar provimento parcial ao recurso para, até 11/2008, nas competências que a fiscalização aplicou a penalidade de 75% (setenta e cinco

pro cento), prevista no art. 44, da Lei 9.430/96, por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas à GFIP - deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: *) multa de mora limitada a 20%; e *) multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Wilson Antonio de Souza Correa e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente. Redatores: Mauro José Silva (multa em obrigação principal) Leonardo Henrique Pires Lopes (decadência e tipificação do vício). Declaração: Mauro José Silva.

MARCELO OLIVEIRA - Presidente.

BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS - Relator.

MAURO JOSÉ SILVA E LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES -
Redatores designados.

Declaração de voto: Mauro José Silva

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Wilson Antônio de Souza Correa, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro José Silva, Leonardo Henrique Lopes

Relatório

Trata-se de Autos de Infração - AI lavrados contra o sujeito passivo em referência, cujos créditos tributários são os descritos a seguir:

AI DEBCAD nº 37.284.559-2, referente a contribuições destinadas à Previdência Social, correspondente à parte da empresa e do SAT;

AI DEBCAD nº 37.284.560-6, referente a contribuições destinadas à Seguridade Social, correspondente à parte dos segurados;

AI DEBCAD nº 37.284.561-4, referente a contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundos, Terceiros – Salário Educação (FNDE), INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE, incidentes sobre a alimentação fornecida aos empregados;

AI DEBCAD nº 37.284.562-2, por descumprimento de obrigação acessória estabelecida pela Lei nº 8.218, de 29/8/1991, artigo 11, §§ 3º e 4º, (Código de Fundamentação Legal – CFL nº 22) e;

AI DEBCAD nº 37.284.563-0, lavrado em 12/5/2011, por descumprimento de obrigação acessória estabelecida pela Lei nº 8.212, de 24/7/1991, artigo 30, inciso I, alínea “a”, combinado com o disposto no Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6/5/1999, artigo 216, inciso I, alínea “a” (Código de Fundamentação Legal – CFL nº 59).

Segundo Relatório Fiscal (fls.10), é fato gerador da contribuição lançada, o pagamento de remuneração de empregados em forma de utilidade, a título de auxílio alimentação, sem adesão ao PAT (Levantamento AL1)

Consta ainda que a autuada foi contratante dos serviços médicos da UNIMED e deixou de recolher a totalidade da contribuição patronal a seu cargo, corresponde a 15% (quinze por cento) incidente sobre o valor bruto da Nota Fiscal, (levantamento CT1), sendo a base de cálculo de incidência das contribuições previdenciárias o valor dos serviços efetivamente realizados pelos cooperados, conforme estabelecia o art. 291, II, da IN 03/2005, vigente à época.

Com relação aos descumprimento das obrigações acessórias, a autoridade lançadora esclarece que, relativamente ao AI DEBCAD nº 37.284.562-2, CFL 22, a empresa deixou de apresentar o arquivo digital das informações previdenciárias referente ao exercício de 2006, apresentando apenas as informações contábeis, motivo pelo qual foi aplicada a penalidade prevista na Lei nº 8.218/91, art. 12, inciso II e parágrafo único, que corresponde a 5% (cinco por cento) sobre o valor da operação correspondente, limitada a um por cento da receita bruta da pessoa jurídica no período, tendo sido considerado como valor da operação o valor da base de cálculo da contribuição previdenciária omitida ou incorreta, obtida por meio das GFIP's.

Quanto ao AI DEBCAD nº 37.284.563-0, CFL 59, informa que a auditada não efetuou o desconto referente à contribuição a cargo do segurado empregado sobre a alimentação fornecida, considerada como salário de contribuição pela fiscalização e que, tendo

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 30/07/2013 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 3

0/07/2013 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 11/11/2013 por MARCELO OLIVEIR

A, Assinado digitalmente em 31/07/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 01/08/2013 por

BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS

Impresso em 12/11/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

em vista a ocorrência da reincidência genérica, a multa foi agravada, tendo sido elevada em duas vezes

A recorrente impugnou o débito e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Acórdão 02-36.709, da 8ª Turma da DRJ/BHE (fls. 301), julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso tempestivo (fls. 337), alegando, em síntese, o que se segue.

Preliminarmente, alega que os valores lançados até a competência 05/2005 estariam fulminados pela decadência nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

No mérito, traz os motivos pelos quais entende que não incide contribuição sobre os valores correspondentes ao auxílio alimentação “*in natura*” dos empregados.

Alega nulidade da penalidade imposta pela não apresentação dos arquivos digitais, entendendo que houve cerceamento de defesa, uma vez que a autoridade autuante não demonstrou o cálculo da multa, com a conseqüente discriminação dos critérios de gradação utilizados, como também não deixou claro os elementos entendidos como fundamentais para a identificação da infração e do valor total referente ao crédito tributário aqui lançado, como a especificação acerca dos arquivos/informações não apresentados pela recorrente.

Com relação aos lançamentos que apresentam como fato gerador os serviços prestados pelos cooperados, por intermédio de cooperativa de trabalho médico, alega inconstitucionalidade da exação exigida e da Lei 9.876/99.

Entende ainda que não mereciam subsistir as exigências impostas à recorrente, uma vez que a autoridade fiscal, ao proceder a apuração do montante devido, o fez considerando como base de cálculo o valor bruto das Notas Fiscais emitidas pela cooperativa, em frontal divergência ao disposto no regramento normativo aplicável à época, qual seja, o art. 291, I, “a”, da IN 03/2005, que prevê a aplicação de base de cálculo reduzida, limitada a 30% do valor bruto da Nota Fiscal, no caso dos contratos coletivos de risco global, com pagamento por valor predeterminado.

Assevera que não há que se descaracterizar a natureza do contrato firmado entre a recorrente e a cooperativa, conforme pretendido pela Turma Julgadora, na medida que, da breve leitura do Contrato ajustado entre as partes, vê-se que restou assegurado, por parte da cooperativa, a cobertura completa de serviços de assistência médico-hospitalar, sendo indubitável a classificação do referido contrato como sendo de “grande risco” ou “risco global”.

Transcreve cláusula do contrato para tentar demonstrar que de modo algum poderia subsistir a decisão combatida no sentido de que o contrato que deu origem às notas fiscais de serviços de cooperados da Unimed não se enquadra em nenhuma das hipóteses previstas no art. 291, do citado normativo legal, porque, conforme já explicitado, a recorrente, em contraprestação à cobertura, pela cooperativa, dos diversos serviços médico-hospitares descritos no instrumento contratual, é obrigada ao recolhimento mensal de um valor fixo pré-estipulado, assim denominado no contrato como sendo mensalidade.

Reitera os motivos pelos quais entende ser obrigatória a re-apuração do montante estimado pela fiscalização como exigível, porquanto erroneamente ignorado que há de se considerar que quando o contrato firmado entre a tomadora e a cooperativa se enquadrar na modalidade de contrato coletivo de risco global, a contribuição de 15% deverá incidir sobre uma base de cálculo reduzida, nos termos do regramento normativo vigente à época.

Por fim, alega ilegalidade da multa aplicada em decorrência do não recolhimento das contribuições supostamente devidas sobre o valor correspondente ao fornecimento de alimentação aos empregados da recorrente.

Finaliza requerendo a aplicação imediata da norma mais benéfica em relação à aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória, devendo se o valor da mesma recalculado e readequado.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Bernadete de Oliveira Barros

O recurso é tempestivo e todos os pressupostos de admissibilidade foram cumpridos, não havendo óbice ao seu conhecimento.

Da análise do recurso apresentado, registro o que se segue.

Preliminarmente, a autuada alega decadência de parte do débito

Observa-se que o STJ pacificou o entendimento de que nos casos de lançamento em que o sujeito passivo antecipa parte do pagamento da contribuição, aplica-se o prazo previsto no § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, o prazo de cinco anos passa a contar da ocorrência do fato gerador, uma vez que resta caracterizado o lançamento por homologação.

Todavia, no caso em tela, entendo que aplica-se a regra contida no art. 173, do CTN, uma vez que a empresa não recolheu contribuição devida incidente sobre o valor bruto das notas fiscais pela prestação de cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho médico e sobre verba que a recorrente não considerava como base de cálculo da contribuição previdenciária.

Portanto, não houve adiantamento do tributo para os fatos geradores objeto do AI em tela, tratando-se, dessa forma, de lançamento de ofício.

O art. 173 citado estabelece que:

Art.173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

O lançamento se refere ao período de 01/2006 a 12/2007 e a sua ciência pelo sujeito passivo se deu em 12/05/11.

Dessa forma, considerando o exposto acima, constata-se que **não** se operara a decadência do direito de constituição do crédito lançado, já que para a competência 01/2006, inicia-se a contagem em 01/01/2007, que é o primeiro dia do exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, transcrito acima.

Portanto, o Fisco se encontra ainda no direito de cobrar as contribuições lançadas por meio dos AIs em tela.

Assim, rejeito a preliminar de decadência.

Passo, a seguir, a analisar cada AI que integra o presente processo administrativo fiscal.

AI DEBCAD nº 37.284.562-2 - CFL 22.

Da análise dos autos, verifica-se que o referido AI foi lavrado por ter a empresa deixado de apresentar o arquivo digital das informações previdenciárias referente ao exercício de 2006.

Pelo descumprimento da obrigação acessória descrita, a autoridade autuante aplicou penalidade com fundamento no art.12, inciso II e parágrafo único, da Lei 8.218/91.

Porém, verifica-se que, no âmbito das contribuições previdenciárias, há penalidade específica para a apresentação de documentos que não atendem as formalidades exigidas, ou que contenham incorreções ou omissões.

De fato, a Lei 8.212/91, que é a lei específica que veio tratar sobre a organização da Seguridade Social e instituir o Plano de Custeio, estabelece, em seu art. 32, inciso III, que:

“Art. 32. A empresa é também obrigada a: (...)

III - prestar ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e ao Departamento da Receita Federal-DRF todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse dos mesmos, na forma por eles estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização.”

E, nos termos do art. 92 do mesmo diploma legal, a infração a qualquer dispositivo da Lei nº 8.212/91, para a qual não haja penalidade expressamente cominada, será verificada na forma que dispuser o Regulamento da Previdência Social.

Cumprindo seu papel regulamentador, o Decreto 3.048/99, em seu art. 283, inc. II, alínea “j”, veio dispor que:

“Art. 283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 1991, e 10.666, de 8 de maio de 2003, para a qual não haja penalidade expressamente cominada neste Regulamento, fica o responsável sujeito a multa variável de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) a R\$ 63.617,35 (sessenta e três mil, seiscentos e dezessete reais e trinta e cinco centavos), conforme a gravidade da infração, aplicando-se-lhe o disposto nos arts. 290 a 292, e de acordo com os seguintes valores: (...)

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

*j) deixar a empresa, o servidor de órgão público da administração direta e indireta, o segurado da previdência social, o serventuário da Justiça ou o titular de serventia extrajudicial, o síndico ou seu representante, o comissário ou o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial, de exibir os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas neste Regulamento ou apresentá-los sem atender às formalidades legais exigidas **ou contendo informação diversa da realidade ou, ainda, com omissão de informação verdadeira**”:(grifei)*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 30/07/2013 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 30/07/2013 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 11/11/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 31/07/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 01/08/2013 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS

Impresso em 12/11/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Assim, entendo que, em se tratando de contribuições previdenciárias, não há qualquer razão para se aplicar a penalidade prevista na Lei 8.218/91, uma vez que existe legislação específica que trata da matéria.

Ademais, o art. 112, do CTN, determina que:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Dessa forma, entendo que, no caso do Auto de Infração ora discutido, deveria ter sido observado o disposto na Lei 8.212/91, c/c art. 282, do RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, por se tratarem de normas legais específicas para as contribuições previdenciárias.

Portanto, há de ser julgado NULO o Auto de Infração DEBCAD nº 37.284.562-2, em virtude de ocorrência de VÍCIO de natureza formal e de caráter insanável, sem prejuízo da aplicação da penalidade administrativa de forma correta, caso a fiscalização entenda cabível.

AIs DEBCADs nºs 37.284.559-2, 37.284.560-6 e 37.284.561-4.

Referidos autos tratam da contribuição devida à Seguridade Social, correspondentes à contribuição dos segurados, da empresa, à destinada ao financiamento dos benefícios decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e aos terceiros, incidentes sobre os valores relativos à alimentação in natura dos empregados, e a referente à 15% sobre o valor total das notas fiscais emitidas por cooperativa médica.

Em relação a AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO *IN NATURA*, é oportuno observar que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional-PGFN emitiu o Ato Declaratório nº 03/2011, publicado no D.O.U em 22/12/2011, autorizando a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexistisse outro fundamento relevante “nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento *in natura* do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária”.

Diante do citado Ato, e considerando que o Decreto 70.235/72 estabelece que, a exemplo da súmula da AGU, o disposto no caput do art. 26A também não se aplica aos casos de lei ou ato normativo que fundamente crédito tributário objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, e que a Lei 10.522/2002, citada no art. 26A, determina que os créditos tributários já constituídos relativos à matéria de que trata o seu artigo 19 devem ser revistos de ofício pela autoridade lançadora, entendo que devam ser excluídos do débito, por provimento, a contribuição lançada incidente sobre o fornecimento de alimentação *in natura*, por não integrar o salário de contribuição, independente de a empresa ter ou não efetuado adesão ao PAT.

Dessa forma, entendo que deva ser dado provimento total aos AIs 37.284.560-6 e 37.284.561-4.

Já em relação ao 37.284.559-2, entendo que deva ser excluído do lançamento, por provimento, o levantamento AL1, que trata da contribuição incidente sobre a verba auxílio-alimentação.

Quanto ao levantamento referente à contribuição de 15% (quinze por cento) incidente sobre o valor bruto da Nota Fiscal emitida pela cooperativa, verifica-se que, de fato, a autuada foi contratante dos serviços médicos da UNIMED e deixou de recolher a contribuição patronal a seu cargo.

Em seu recurso, a recorrente alega, inicialmente, inconstitucionalidade da referida exação e da Lei 9.876/99.

Todavia, cumpre esclarecer que o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, veda aos Conselhos de Contribuintes afastar aplicação de lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade, conforme disposto em seu art. 62.

E o Conselho Pleno, no exercício de sua competência, uniformizou a jurisprudência administrativa sobre a matéria, por meio do Enunciado 02/2007, transcrito a seguir:

Enunciado nº 02:

O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.

Esse também é o entendimento manifestado pela Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência Social, conforme Parecer/CJ nº 2.547/2001:

(...)

Ante o exposto, esta Consultoria Jurídica posiciona-se no sentido de que a Administração deve abster-se de reconhecer ou declarar a inconstitucionalidade e, sobretudo, de aplicar tal reconhecimento ou declaração nos casos em concreto, de leis, dispositivos legais e atos normativos que não tenham sido assim expressamente declarados pelos órgãos jurisdicionais e políticos competentes ou reconhecidos pela Chefia do Poder Executivo.

Assim, a autoridade julgadora, como agente da Administração, não está obrigada a apreciar as alegações de inconstitucionalidade de dispositivos legais, já que está impedida de aplicá-las.

Como tomadora dos serviços de cooperados, por intermédio de cooperativa médica, a recorrente está obrigada a recolher a contribuição devida incidente sobre a nota fiscal ou fatura de prestação de serviços.

Nesse sentido, houve o fato gerador da contribuição previdenciária, conforme comprovam os documentos juntados aos autos pela fiscalização.

E sendo o lançamento um ato vinculado, o agente fiscal, ao constatar que a empresa tomou serviços de cooperados por intermédio de cooperativa médica e deixou de recolher a contribuição a seu cargo, qual seja, 15% sobre o valor da nota fiscal, lavrou corretamente o presente AI, em observância aos normativos legais que regem a matéria.

A recorrente insurge-se, ainda, contra a base de cálculo utilizada pela auditoria fiscal.

Entende que não há que se descaracterizar a natureza do contrato firmado entre a recorrente e a cooperativa, conforme pretendido pela Turma Julgadora, e que deveria ser aplicado, ao caso, o art. 291, I, “a”, da IN 03/2005, que prevê a aplicação de base de cálculo reduzida, limitada a 30% do valor bruto da Nota Fiscal, no caso dos contratos coletivos de risco global, com pagamento por valor predeterminado.

Contudo, observa-se que em nenhum momento a Turma Julgadora de Primeira Instância pretendeu descaracterizar a natureza do contrato firmado, conforme entendeu de forma equivocada a recorrente.

Pelo contrário, verifica-se que o relator do acórdão combatido deixa claro que se trata de contrato de risco global ou de grande risco, pois afirma, às fls. 316, que “*Da análise das cópias de documentos juntados pela Fiscalização e pelo contribuinte, especificamente do contrato firmado com a Unimed – BH, cláusula 8ª (fls. 223/226) constata-se que, de fato, conforme alega o sujeito passivo, a cobertura garantida aos empregados permite que tal contrato seja considerado de risco global ou de grande risco.*”

O que a autoridade julgadora demonstrou é que, mesmo sendo de “risco global” ou de “grande risco”, os contratos não se enquadram em nenhuma das hipóteses previstas no citado artigo 291, da IN SRP nº 3/2005.

Da análise das cláusulas nº 16.1 e 16.2 (fls. 231/232), verifica-se que uma parte da obrigação da empresa contratante constitui-se no pagamento de um valor faturado em separado, apurado em função do tipo e da quantidade dos serviços utilizados no mês, e calculado a partir de preços de serviços prefixados e pactuados de comum acordo, tratando-se, dessa forma, de co-participação.

E, como o contrato firmado não prevê a utilização de material ou equipamento próprio ou de terceiros, não há como fazer a dedução da base de cálculo, como quer a recorrente, em observância ao art. 289, da mesma IN 03/2005.

Nesse sentido, entendo que deva ser mantido, no AI DEBCAD nº 37.284.559-2, a totalidade do levantamento CT1.

AI DEBCAD nº 37.284.563-0 - CFL nº 59

Referido Auto de Infração foi lavrado por ter a empresa deixado de descontar a contribuição a cargo do segurado empregado, sobre a alimentação fornecida, considerada como salário de contribuição pela fiscalização.

Contudo, como já exposto acima, quando da análise dos AIs 37.284.559-2, 37.284.560-6 e 37.284.561-4, sobre o pagamento *in natura* do auxílio-alimentação não há

incidência de contribuição previdenciária, não havendo, portanto, a obrigatoriedade de a empresa realizar o referido desconto.

Nesse sentido, entendo que deva ser dado provimento ao AI 37.284.563-0.

Pelo exposto e

Considerando tudo mais que dos autos consta,

VOTO no sentido de CONHECER DO RECURSO, para, no mérito,

I - DAR PROVIMENTO PARCIAL ao AI DEBCAD nº 37.284.559-2, para que sejam excluídos do lançamento, por provimento, os valores relativos ao AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO;

II – DAR PROVIMENTO TOTAL aos AIs DEBCADs nºs 37.284.560-6, 37.284.561-4 e 37.284.563-0 e

III – ANULAR o AI DEBCAD nº 37.284.562-2, por vício formal

É como voto

Bernadete de Oliveira Barros - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes (decadência e tipificação do vício).

Da Decadência

Cabe observar que, nas sessões plenárias dos dias 11 e 12.06.2008, respectivamente, o Supremo Tribunal Federal–STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais aqueles dispositivos legais e editou a Súmula Vinculante nº 08. Seguem transcrições:

Parte final do voto proferido pelo Exmo Senhor Ministro Gilmar Mendes, Relator:

Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art.5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.

Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN.

Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo único do

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 30/07/2013 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES. Assinado digitalmente em 30/07/2013 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES. Assinado digitalmente em 11/11/2013 por MARCELO OLIVEIRA

A, Assinado digitalmente em 31/07/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 01/08/2013 por

BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS

Impresso em 12/11/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.

É como voto.

Súmula Vinculante nº 08:

“São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, *in verbis*:

Art. 103-A da Constituição Federal - O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

Lei nº 11.417, de 19/12/2006 - Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.

(...).

...Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.

Temos que a partir da publicação na imprensa oficial, que se deu em 20/06/2008, todos os órgãos judiciais e administrativos ficaram obrigados a acatarem a Súmula Vinculante.

Assim, afastado por inconstitucionalidade o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, resta verificar qual regra de decadência prevista no Código Tributário Nacional - CTN se aplica ao caso concreto, uma vez que existem duas regras, aparentemente conflitantes, dispondo sobre a decadência de créditos tributários, tomando a primeira como termo inicial o pagamento indevido (art. 150, §4º), e a segunda o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado (art. 173, I). Cumpre transcrever os referidos dispositivos legais:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida

autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...).

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Harmonizando os referidos dispositivos legais, o Superior Tribunal de Justiça esclareceu a aplicação do art. 173 para os casos em que o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação:

- 1) Quando não tiver havido pagamento antecipado;
- 2) Quando tiver ocorrido dolo, fraude ou simulação;
- 3) Quando não tiver havido declaração prévia do débito.

Cumpra transcrever o acórdão prolatado em sede de Recurso Especial representativo da controvérsia:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e

Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009).

No voto lavrado no referido REsp 973.733/SC, foi transcrito entendimento firmado em outro julgamento (REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, DJ 25.02.2008), que limitam a aplicação do art. 150, §4º do CTN às hipóteses que tratam de tributo sujeito a lançamento por homologação, "quando ocorrer pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias".

No caso dos autos, verifica-se que não foi constatado dolo, ou fraude na conduta do contribuinte, constituindo-se circunstância determinadora da aplicação do art. 150, §4º do CTN e, conseqüente, afastamento do seu art. 173, I.

Deste modo, considerando que o crédito previdenciário foi constituído em 12/05/2011, envolvendo as competências de 01/01/2006 a 31/12/2007, encontram-se decaídas as competências até 04/2006, anteriores a 05/2006.

Do vício material do Auto de Infração 37.284.562-2

De início, cabe destacar que, quando se trata de ato administrativo, como o lançamento tributário, por exemplo, é no Direito Administrativo que encontramos as regras especiais de validade dos atos praticados pela Administração Pública: competência, motivo, conteúdo, forma e finalidade. Assim, é formal o vício que contamina o ato administrativo em seu elemento “forma”; por toda a doutrina, cito a Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro. [1] Segundo a mesma autora, o elemento “forma” comporta duas concepções: uma restrita, que considera forma como a exteriorização do ato administrativo (por exemplo: auto-de-infração) e outra ampla, que inclui todas as demais formalidades (por exemplo: precedido de MPF, ciência obrigatória do sujeito passivo, oportunidade de impugnação no prazo legal etc), isto é, esta última confunde-se com o conceito de procedimento, prática de atos consecutivos visando à consecução de determinado resultado final.

Portanto, qualquer que seja a concepção, “forma”, esta não se confunde com o “conteúdo” material. A materialidade é um requisito de validade através do qual o ato administrativo, praticado porque o motivo que o deflagra ocorreu, é exteriorizado para a realização da finalidade determinada pela lei. E quando se diz “exteriorização”, deve-se concebê-la como a materialização de um ato de vontade através de determinado instrumento. Com isso, tem-se que conteúdo e forma não se confundem: um mesmo conteúdo pode ser veiculado através de vários instrumentos, mas somente será válido nas relações jurídicas entre a Administração Pública e os administrados, aquele prescrito em lei.

Ademais, nas relações de direito público, a forma confere segurança ao administrado contra investidas arbitrárias da Administração. Os efeitos dos atos administrativos impositivos ou de império são quase sempre gravosos para os administrados, daí a exigência legal de formalidades ou ritos.

No caso do ato administrativo de lançamento, o auto-de-infração com todos os seus relatórios e elementos extrínsecos é o instrumento de constituição do crédito tributário. E a sua lavratura se dá em razão da ocorrência do fato descrito pela regra-matriz como gerador de obrigação tributária. Esse fato gerador, pertencente ao mundo fenomênico, constitui, mais do que sua validade, o núcleo de existência do lançamento. **Quando a descrição do fato não é suficiente para a certeza de sua ocorrência, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributária, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente duvidoso.** É o que a jurisprudência deste Conselho denomina de **vício material**:

“[...]RECURSO EX OFFICIO – NULIDADE DO LANÇAMENTO – VÍCIO FORMAL. A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, são elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto. O levantamento e observância desses elementos básicos antecedem e são preparatórios à sua formalização, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da notificação ao sujeito passivo, quando, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.[...]” (7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Recurso nº 129.310, Sessão de 09/07/2002). **Por sua vez, o vício material do lançamento ocorre quando a autoridade lançadora não demonstra/descreve de forma clara e precisa**

os fatos/motivos que a levaram a lavrar a notificação fiscal e/ou auto de infração. Diz respeito ao conteúdo do ato administrativo, pressupostos intrínsecos do lançamento.

O vício material ocorre quando o auto de infração não preenche aos requisitos constantes do art. 142 do Código Tributário Nacional, havendo equívoco na construção do lançamento quanto à verificação das condições legais para a exigência do tributo ou contribuição do crédito tributário, enquanto que o vício formal ocorre quando o lançamento contiver omissão ou inobservância de formalidades essenciais, de normas que regem o procedimento da lavratura do auto, ou seja, da maneira de sua realização... (Acórdão nº 192-00.015 IRPF, de 14/10/2008 da Segunda Turma Especial do Primeiro Conselho de Contribuintes)

Outrossim, conforme recente acórdão, restará configurado o vício quando há equívocos na construção do lançamento, artigo 142 do CTN.

Por fim, o art. 50 da Lei nº 9.784/99 sustenta a necessidade de os atos administrativos, que neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses, serem motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos.

Nesse mesmo sentido, o Decreto nº 7.574/2011, que regulamenta o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União, o processo de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal e outros processos que especifica, sobre matérias administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, traz em seu artigo 38, §1º, a determinação de que o fato motivador da exigência deve ser comprovado:

“Art. 38. A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade (Decreto no 70.235, de 1972, art. 9º, com a redação dada pela Lei no 11.941, de 2009, art. 25).

§1º Os autos de infração ou as notificações de lançamento, em observância ao disposto no art. 25, deverão ser instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do fato motivador da exigência.”

Ainda, o Decreto nº 70.235/72, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, determina, em seu inciso II, do art. 59, que são nulas as decisões proferidas com preterição do direito de defesa, o que ocorreu no caso em exame, uma vez que, por não saber o que levou o Fisco a entender por enquadramento diverso daquele por ela realizado, não pode a Recorrente contraditar devidamente esse entendimento.

Desta feita, comprovado está que a falta de descrição clara e precisa dos fatos geradores que ensejaram a autuação, incorrendo o presente lançamento flagrante em vício material. No caso em apreço, basta uma análise perfunctória do descrito no Relatório Fiscal para que não parem dúvidas acerca da fragilidade deste, que não permite um correto entendimento do Recorrente para sua defesa, tampouco do julgador, que não possui parâmetros concretos para se basear em seu julgamento.

Por outro lado, a referência à legislação alienígena ao direito previdenciário confunde o contribuinte, que não tem certeza do ato praticado, bem como de quais as obrigações que teria descumprido, deixando de lado, inclusive, o caráter educativo das penalidades legais.

Por todo o exposto, não vislumbro outra possibilidade, senão anular o presente Auto de Infração, por vício material.

Conselheiro Mauro José Silva, Redator Designado (regime das multas)

Apresentamos nossas considerações em sintonia com os aspectos do Acórdão para os quais fomos designados como Redator do voto vencedor.

Multas no lançamento de ofício após a edição da MP 449 convertida na Lei 11.941/2009.

Enfrentamos a seguir a questão do regime jurídico das multas, ainda que tal questão não tenha sido suscitada no Recurso Voluntário, por entendermos tratar-se de questão de ordem pública.

Antes da MP 449, se a fiscalização das contribuições previdenciárias constataste o não pagamento de contribuições, sejam aquelas já declaradas em GFIP, omitidas da GFIP ou mesmo omitidas da escrituração ocorria a aplicação de multa de mora, sendo que esta partia de 12% e poderia chegar a 100%, segundo o inciso II do art. 35 da Lei 8.212/91. Além disso, a fiscalização lançava as multas dos §§4º, 5º e 6º do art. 32 por incorreções ou omissões na GFIP. O §4º tratava da não apresentação da GFIP, o §5º da apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores e o §6º referia-se a apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores. -

Com a edição da referida MP, foi instituído o art. 32-A da Lei 8.212/91 que trata da falta de apresentação da GFIP, bem como trata da apresentação com omissões ou incorreções. Porém, foi também previsto, no art. 35-A, a aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 para os casos de lançamento de ofício. Interessa-nos o inciso I do referido dispositivo no qual temos a multa de 75% sobre a totalidade do imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Tais inovações legislativas associadas ao fato de a fiscalização realizar lançamento que abrangem os últimos cinco anos e de existirem lançamentos pendentes de definitividade na esfera administrativa no momento da edição da novel legislação colocam-nos diante de duas situações:

Documento assinado digitalmente em 30/07/2013 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 30/07/2013 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 11/11/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 31/07/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 01/08/2013 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS

Impresso em 12/11/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- Lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Vamos analisar individualmente cada uma das situações.

Lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta

Para os lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta, o procedimento de ofício está previsto no art. 35-A da Lei 8.212/91, o que resulta na aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 e na impossibilidade de aplicação da multa de mora prevista no art. 35 da Lei 8.212/91.

Assim, se constatar diferença de contribuição, a fiscalização, além do próprio tributo, lançará a multa de ofício que parte de 75% e pode chegar a 225% nas hipóteses de falta de recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata. A falta de recolhimento é uma hipótese nova de infração que, portanto, só pode atingir os fatos geradores posteriores a MP 449. Por outro lado, com relação às contribuições previdenciárias, a falta de declaração e a declaração inexata referem-se a GFIP e são infrações que já eram punidas antes da MP 449. A falta de GFIP era punida pelo §4º do art. 32 da Lei 8.212/91 e a declaração inexata da GFIP era punida tanto pelo §5º quanto pelo 6º do mesmo artigo, a depender da existência (§5º) ou não (§6º) de fatos geradores da contribuição relacionados com as incorreções ou omissões.

É certo que, a princípio, podemos vislumbrar duas normas punitivas para a não apresentação e a apresentação inexata da GFIP relacionada a fatos geradores de contribuições: o art. 32-A da Lei 8.212/91 e o inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96. Tendo em conta o princípio geral do Direito Tributário de que a mesma infração não pode ser sancionada com mais de uma penalidade, temos que determinar qual penalidade aplicar.

Numa primeira análise, vislumbramos que o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 seria aplicável para os casos relacionados à existência de diferença de contribuição ao passo que o art. 32-A da Lei 8.212/91 seria aplicável aos casos nos quais não houvesse diferença de contribuição. No entanto, tal conclusão não se sustenta se analisarmos mais detidamente o conteúdo do art. 32-A da Lei 8.212/91. No inciso II, temos a previsão da multa de *“de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, (...)”*. Claramente, o dispositivo em destaque estipula a multa aplicável quando houver contribuições apuradas, recolhidas ou não, nos casos nos quais a GFIP não for apresentada ou for apresentada fora de prazo. Logo, podemos concluir que tal inciso aplica-se também àquelas situações em que há apuração de diferença de contribuição. Confirmando tal conclusão, temos o inciso II do §3º do mesmo artigo que estipula a multa mínima aplicável nos casos de omissão de declaração com ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária.

Portanto, diversamente do que preliminarmente concluímos, tanto o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 quanto o art. 32-A da Lei 8.212/91 são aplicáveis aos casos de falta de declaração ou declaração inexata de GFIP quando for apurada diferença de contribuição em procedimento de ofício. Temos, então, configurado um aparente conflito de normas que demanda a aplicação das noções da teoria geral do Direito para sua solução. Três critérios são normalmente levados em conta para a solução de tais antinomias: critério cronológico, critério da especialidade e critério hierárquico.

O critério cronológico (norma posterior prevalece sobre norma anterior) não nos ajuda no presente caso, uma vez que a determinação de aplicarmos o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 e a inclusão do art. 32-A da Lei 8.212/91 foram veiculados pela mesma Lei 11.941/2009.

O critério hierárquico também não soluciona a antinomia, posto que são normas de igual hierarquia.

Resta-nos o critério da especialidade.

Observamos que o art. 44, inciso I da Lei 9.430/86 refere-se, de maneira genérica, a uma falta de declaração ou declaração inexata, sem especificar qual seria a declaração. Diversamente, o art. 32-A faz menção específica em seu *caput* à GFIP no trecho em que diz “*o contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei(...)*”. Logo, consideramos que no conflito entre o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 e o art. 32-A da Lei 8.212/91, este último é norma específica no tocante à GFIP e, seguindo o critério da especialidade, deve ter reconhecida a prevalência de sua força vinculante.

Em adição, a aplicação do art. 32-A da Lei 8.212/91 pode ser justificada pelo nítido caráter indutor que a penalidade do art. 32-A assume, facilitando, no futuro, o cálculo do benefício previdenciário. Pretende a norma do art. 32-A estimular a apresentação da GFIP na medida em que a penalidade é reduzida à metade se a declaração for apresentada antes de qualquer procedimento de ofício (§2º, inciso I); ou reduzida a 75% se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação (§2º, inciso II). Esse estímulo pode ser compreendido em benefício do trabalhador na medida em que as informações da GFIP servirão como prova a favor deste no cálculo do benefício previdenciário, tendo em conta que, segundo o §3º do art. 29 da Lei 8.213/91, “*serão considerados para cálculo do salário-de-benefício os ganhos habituais do segurado empregado, a qualquer título, sob forma de moeda corrente ou de utilidades, sobre os quais tenha incidido contribuições previdenciárias, exceto o décimo-terceiro salário (gratificação natalina)*.” Se o cálculo do salário-de-benefício considerará a base de cálculo das contribuições, certamente a GFIP é um importante meio de prova dos valores sobre os quais incidiram as contribuições. Se aplicássemos o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96, não haveria qualquer mecanismo de estímulo ao empregador para apresentar a GFIP. Iniciado o procedimento de ofício, seria aplicada, no mínimo, a multa de 75% sobre a diferença das contribuições sem que a apresentação da GFIP pudesse alterar tal valor. O empregador poderia simplesmente pagar a multa e continuar omissa em relação à GFIP, deixando o empregado sem este importante meio de prova para o cálculo do benefício de aposentadoria. Assim, a hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário reforça a necessidade de prevalência do art. 32-A.

Portanto, seja pela aplicação do critério da especialidade ou pela hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário, temos justificada a aplicação do art. 32-A no caso de omissão na apresentação da GFIP ou apresentação desta com informações inexatas.

Acrescentamos que não há no regime jurídico do procedimento de ofício previsto na MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, a previsão para multa de mora pelo fato de ter ocorrido atraso no recolhimento. Trata-se de infração – o atraso no recolhimento - que deixou de ser punida por meio de procedimento de ofício. Outra infração similar, mas não idêntica, foi eleita pela lei: a falta de recolhimento. Apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões do Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada. Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

Podemos assim resumir o regime jurídico das multas a partir de 12/2008:

- A multa de mora, se aplicada, deve ser mantida e limitada a 20%;
- A multa de ofício de 75% é aplicada pela falta de recolhimento da contribuição, podendo ser majorada para 150% em conformidade com o §1º do art. 44 das Lei 9.430/96, ou seja, nos casos em que existam provas de atuação dolosa de sonegação, fraude ou conluio. A majoração poderá atingir 225% no caso de não atendimento de intimação no prazo marcado, conforme §2º do art. 44 da Lei 9.430/96;
- A multa pela falta de apresentação da GFIP ou apresentação deficiente desta é aquela prevista no art. 32-A da Lei 8.212/91.

Nesses termos, temos como delineado o novo regime jurídico das multas em lançamento de ofício das contribuições previdenciárias previsto pela MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, aplicável aos fatos geradores ocorridos após a edição da referida MP.

Lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Com base nesse novo regime jurídico vamos determinar a penalidade aplicável à outra situação, ou seja, para os casos de lançamento relacionado aos fatos geradores anteriores à edição da MP porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Para tanto, devemos tomar o conteúdo do art. 144 do CTN em conjunto com o art. :

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto,

neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

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

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

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

A interpretação conjunta desses dois dispositivos resulta na conclusão de que devemos aplicar o regime jurídico das penalidades conforme a lei vigente na data da ocorrência dos fatos geradores, salvo se lei posterior houver instituído penalidade menos severa ou houver deixado de definir um fato como infração.

O que devemos ressaltar é que o art. 106 do CTN determina a comparação da penalidade mais benéfica por infração e não em um conjunto. Assim, cada infração e sua respectiva penalidade deve ser analisada.

Para os lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, de plano devemos afastar a incidência da multa de mora, pois a novo regime jurídico do lançamento de ofício deixou de punir a infração por atraso no recolhimento. O novo regime pune a falta de recolhimento que, apesar de similar, não pode ser tomada como idêntica ao atraso. O atraso é graduado no tempo, ao passo que a falta de recolhimento é infração instantânea e de penalidade fixa. No regime antigo, o atraso era punido com multa de mora de 12% a 100%, ao passo que no regime atual o atraso não é punível em procedimento de ofício e pode atingir até 20% nos casos em que não há lançamento de ofício.

Nossa conclusão de afastar a multa de mora pode também ser amparada no princípio da isonomia. Vejamos um exemplo. Duas empresas, A e B, atuam no mesmo ramo, tem a mesma estrutura de pessoal e de remuneração, bem como utilizam o mesmo escritório contábil para tratar de sua vida fiscal.

A empresa A foi fiscalizada em 2007 com relação aos fatos geradores de 2006 e teve contra si lançada a contribuição, a multa de mora e a multa por incorreções na GFIP prevista no art. 32, §5º da Lei 8.212/91. Quando do julgamento de seu processo, considerando o novo regime de multas segundo nossa interpretação, o órgão julgador manteve o lançamento, mas determinou que a multa relacionada à GFIP fosse comparada com a multa do 32-A da Lei 8.212/91.

A empresa B foi fiscalizada em 2009 com relação aos fatos geradores de 2006 e teve contra si lançada a contribuição, sem aplicação de multa de mora, e a multa pela declaração inexata da GFIP com base no art. 32-A da Lei 8.212/91 ou com base no art. 32, §5º da Lei 8.212/91, o que lhe for mais favorável. Facilmente pode ser notado que a empresa B responde por crédito tributário menor que a empresa A, pois não foi aplicada a multa de mora. Somente com a aplicação do art. 106, inciso II, alínea “a” do CTN para afastar a multa de mora no caso da empresa A é que teremos restaurada a situação de igualdade entre as empresas A e B.

Conforme já assinalamos, apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões do Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada. Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

No tocante às penalidades relacionadas com a GFIP, deve ser feito o cotejamento entre o novo regime – aplicação do art. 32-A para as infrações relacionadas com a GFIP – e o regime vigente à data do fato gerador – aplicação dos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91, prevalecendo a penalidade mais benéfica ao contribuinte em atendimento ao art. 106, inciso II, alínea “c”. Tal procedimento aplica-se, inclusive, para a multa de ofício aplicada com fundamento no art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 motivada por falta de declaração ou declaração inexata.

Passamos a resumir nossa posição sobre o regime jurídico de aplicação das multas para fatos geradores até 11/2008.

A aplicação do art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN deve ser feita ato ou fato pretérito considerado como infração no lançamento de modo que até 11/2008:

- As multas por infrações relacionadas a GFIP (falta de apresentação ou apresentação deficiente), previstas nos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91, devem ser comparadas com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91, devendo prevalecer aquela que for mais benéfica ao contribuinte;
- Nas competências nas quais a fiscalização aplicou somente a penalidade relativa ao atraso no pagamento, a multa de mora, esta deve ser mantida, mas limitada a 20%;
- Nas competências nas quais a fiscalização aplicou a penalidade de 75% prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas a GFIP, deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: multa de mora limitada a 20% e multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Redator Designado

CÓPIA

Declaração de Voto

Conselheiro Mauro José Silva,

Apresentamos nossas considerações sobre alguns aspectos relacionados à matéria apresentada pela recorrente ou que consideramos como de ordem pública.

Penalidade por deixar de apresentar, ou apresentar em desacordo com a forma ou o prazo previsto na legislação, os sistemas de processamento eletrônico de dados utilizados para registro de negócios e atividades econômicas ou financeiras, escrituração de livros ou elaboração de documentos de natureza contábil ou fiscal. Aparente conflito de normas. Regra da especialidade em relação à infração. Aplicação dos arts. 11 e 12 da Lei 8.218/91.

Na fiscalização das contribuições previdenciárias, a penalidade por deixar de apresentar, ou apresentar em desacordo com a forma ou o prazo previsto na legislação, os sistemas de processamento eletrônico de dados utilizados para registro de negócios e atividades econômicas ou financeiras, escrituração de livros ou elaboração de documentos de natureza contábil ou fiscal suscita o aparente conflito das seguintes normas: o art. 11 e 12 da Lei 8.218/91 e os arts. 32, inciso III c/c art. 92 da Lei 8.212/91.

Lei 8.218/91

Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001) (Vide Mpv nº 303, de 2006)

*§ 1º A Secretaria da Receita Federal poderá estabelecer prazo inferior ao previsto no **caput** deste artigo, que poderá ser diferenciado segundo o porte da pessoa jurídica. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)*

§ 2º Ficam dispensadas do cumprimento da obrigação de que trata este artigo as empresas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, de que trata a Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 3º A Secretaria da Receita Federal expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos digitais e sistemas deverão ser apresentados. (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 4º Os atos a que se refere o § 3º poderão ser expedidos por autoridade designada pelo Secretário da Receita Federal. (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

Art. 12 - A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:

I - multa de meio por cento do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período, aos que não atenderem à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos;

II - multa de cinco por cento sobre o valor da operação correspondente, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações solicitadas, limitada a um por cento da receita bruta da pessoa jurídica no período; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

III - multa equivalente a dois centésimos por cento por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, até o máximo de um por cento dessa, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

Parágrafo único. Para fins de aplicação das multas, o período a que se refere este artigo compreende o ano-calendário em que as operações foram realizadas. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

Lei 8.212/91

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

III - prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização; (Nova redação

dada pela Lei nº 11.941/2009)

(...)

Art. 92. A infração de qualquer dispositivo desta Lei para a qual não haja penalidade expressamente cominada sujeita o responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável de Cr\$ 100.000,00 (cem mil cruzeiros) a Cr\$10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), conforme dispuser o regulamento. (Atualizações decorrentes de normas de hierarquia inferior).

Sobre o assunto, subscrevemos a posição adotada na Solução de Consulta Interna nº 5, de 15 de maio de 2012, da Coordenação-Geral de Tributação (COSIT), *in verbis*:

“15. Observa-se, no entanto, que o dispositivo da Lei 8.212, de 1991, não é direcionado, especificamente, à deficiência na apresentação de arquivos digitais, já que ele descreve uma infração mais genérica, qual seja : ‘prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma por ela estabelecida’, que tanto pode ser aplicado para infração relativa a arquivos digitais, como para qualquer outro tipo de infração que se refira a apresentação de informação em desacordo com a forma estabelecida pela RFB”.

16. Já o art. 11 da Lei 8.218, de 2001, estabelece a obrigatoriedade de as empresas, que utilizam sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar a sua movimentação contábil ou fiscal, manterem à disposição da RFB os respectivos arquivos digitais pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária, tratando-se portanto, de dispositivo legal específico para este tipo de infração.

17. Neste caso, o conflito normativo se resolve aplicando-se o critério da especialidade, segundo o qual a norma especial prevalece em detrimento da norma geral.”

A referida Solução de Consulta de nº 5 teve a seguinte redação de ementa::

“Assunto: Arquivos digitais. Fiscalização de Contribuições Previdenciárias. Código de Fundamentação Legal

A apresentação de arquivos digitais relativos à contribuições previdenciárias com inconsistências ou fora do prazo estabelecido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) configura descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 11 da Lei nº 8.218, de 1991.(...)”

Em harmonia com o entendimento da COSIT, existem precedentes de Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) e alguns precedentes da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF no mesmo sentido:

*Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas / 8a.
Turma / DECISÃO 05-34063 em 22/06/2011*

Contribuições Sociais Previdenciárias (...)

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Data do fato gerador: 31/07/2009 CUSTEIO PREVIDENCIÁRIO AUTO DE INFRAÇÃO OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA ATRASO NA ENTREGA

DE ARQUIVOS MAGNÉTICOS ART. 11, § 3º e 4º da Lei nº 8.218/1991, MULTA PUNITIVA ART. 12, III da Lei 8.218/91. A empresa que utiliza sistema de processamento eletrônico de dados para o registro de negócios e atividades econômicas, escrituração de livros ou produção de documentos de natureza contábil, fiscal, trabalhista e previdenciária é obrigada a arquivar e conservar, devidamente certificados, os respectivos sistemas e arquivos, em meio digital ou assemelhado, durante 5 anos, à disposição da fiscalização. A exigibilidade dos arquivos está prevista no art. 11, §§1º, 3º e 4º da Lei nº 8.218, de 29/08/1991 e Art. 8º da Lei 10.666/2003, e deverão ser apresentados de acordo com o leiaute definido no Manual Normativo de Arquivos Digitais MANAD, versão 1.0.0.1, aprovado pela Portaria MPS/SRP nº 58, de 28/01/2005 e, a partir de 01/06/2006, no Manad Versão 1.0.0.2, aprovado pela IN MPS/SRP nº 12, de 20/06/2006. A inobservância da obrigação tributária acessória é fato gerador do auto de infração, o qual se constitui, principalmente, em forma de exigir que a obrigação seja cumprida; obrigação que tem por finalidade auxiliar o INSS na administração previdenciária. (...)

Em sentido contrário, aplicando o inciso III do artigo 32 da Lei 8.212/91, destacamos decisão da Primeira Turma, Quarta Câmara, da Segunda Seção de Julgamento do CARF:

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Data do fato gerador: CUSTEIO – AUTO DE INFRAÇÃO – ARTIGO 32, III DA LEI Nº 8.212/91 C/C ARTIGO 283, II, “b” DO RPS, APROVADO PELO DECRETO Nº 3.048/99 – EXIGÊNCIA DE ARQUIVOS EM MEIO MAGNÉTICO – FUNDAMENTO ART. 8º DA LEI 10.666/2003 C/C ART. 225, III DO DECRETO 3048/99. A inobservância da obrigação tributária acessória é fato gerador do auto de infração, o qual se constitui, principalmente, em forma de exigir que a obrigação seja cumprida; obrigação que tem por finalidade auxiliar o INSS na administração previdenciária. Inobservância do artigo 32, IIIº da Lei nº 8.212/91 c/c artigo 283, II, “h” do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99. A empresa que utiliza sistema de processamento eletrônico de dados para o registro de negócios e atividades econômicas, escrituração de livros ou produção de documentos de natureza contábil, fiscal, trabalhista e previdenciária é obrigada a arquivar e conservar, devidamente certificados, os respectivos sistemas e arquivos, em meio digital ou assemelhado, durante dez anos, à disposição da fiscalização. (Acrescentado pelo Decreto nº 4.729, de 09/06/03 ver art. 8º da MP nº 83/02, convertida na Lei nº 10.666/03). Deixar de apresentar informações em meio digital de acordo com o leiaute previsto no manual normativo de arquivos digitais constitui infração aos dispositivos da legislação previdenciária. RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. (2401-00513, sessão de 08/07/2009)

Notamos que a posição oposta a que adotamos, ou seja, a posição que entende aplicável a penalidade prevista na Lei 8.212/91 igualmente adota o critério da

especialidade, mas o faz considerando o tributo e não a infração em si. O cerne do argumento reside no fato de que é a Lei 8.212/91 a lei específica para a obrigação principal das contribuições previdenciárias e, portanto, é esta que deve ser aplicada na fiscalização de tais tributos. Data vênia, não vemos mérito em tal argumento, tendo em vista que a referida obrigação acessória ou dever instrumental pretende fornecer à fiscalização os meios necessários para a aplicação do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN). A partir da fusão entre a Secretaria da Receita Previdenciária com a Secretaria da Receita Federal, com a Lei 11.457/2007, a fiscalização das contribuições previdenciárias restou unificada com a fiscalização dos demais tributos federais, portanto, não há qualquer sentido em manter penalidades distintas para o descumprimento de obrigação acessória que objetiva fornecer meios para o mesmo órgão fiscalizador. A penalidade deve ser idêntica para todos os tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e deve corresponder àquela constante do art. 12 da Lei 8.218/91 prevista especificamente para a infração de deixar de apresentar ou apresentar com vícios os arquivos digitais.

Tal raciocínio, no entanto, só pode ser aplicado para fatos geradores das contribuições previdenciárias posteriores à entrada em vigor da Lei 11.457/2007 – 05/2007, por conta do art. 105 do CTN.

Sobre esse aspecto da questão transcrevemos trecho da Solução de Consulta nº 5:

“20.3 (...) não há razão para que, numa mesma fiscalização, a RFB aplique multas distintas para o mesmo tipo de infração. Ademais deve-se atentar para o fato de que, desde a criação da RFB, a política do órgão sempre foi no sentido unificar procedimentos, e a aplicação dos dispositivos da Lei 8.218, de 2001, à fiscalização das contribuições previdenciárias vai ao encontro deste anseio.”

Não desconhecemos que a penalidade prevista no art. 12 da Lei 8.218/91 é bastante gravosa, mas a discussão de eventual violação à proporcionalidade ou existência de efeito confiscatório não pode ser feita na seara administrativa em virtude do art. 26-A do Decreto 70.235/72. Entretanto, nessa discussão não deverá passar sem ser notado que ao utilizar meios digitais para sua escrituração, o sujeito passivo poderia erguer barreiras intransponíveis para a fiscalização ao se negar a apresentar os arquivos e sistemas, ou ao apresentá-los em formas que dificultem a atuação das ferramentas que auxiliam a autoridade fiscal. Essa questão poderia equivaler, na era analógica na qual tudo era registrado em papel, ao registro das operações em língua desconhecida (russo ou mandarim, por exemplo) ou em código, de modo a impossibilitar a compreensão da fiscalização. Assim como na era analógica exigia-se o registro na língua pátria e obedecendo a certas regras, na era digital deverão ser respeitadas algumas formalidades. Por outro lado, um simples problema de código que não impossibilite a compreensão dos dados poderia dar ensejo a penalidade tão gravosa? São questões que a seu tempo poderão ser respondidas pelo Poder Judiciário, tendo em vista as limitações impostas legalmente ao processo administrativo.

É de ser registrado que, a partir de 11/2008, considerando a aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 no lançamento de ofício das contribuições previdenciárias determinada pela MP 449, se a infração apurada for a não apresentação no prazo marcado dos arquivos digitais e houver o lançamento de obrigação principal no mesmo período, a penalidade aplicável

corresponderá ao agravamento da multa de ofício, conforme previsão do §2º, inciso II, do art. 44 da Lei 9.430/96.

Por oportuno, em virtude da edição da Lei 12.766/2012 devemos fazer algumas considerações.

Vejamos o dispositivo da referida Lei que merece nossa análise:

Art. 8º O art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 57. O sujeito passivo que deixar de apresentar nos prazos fixados declaração, demonstrativo ou escrituração digital exigidos nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que os apresentar com incorreções ou omissões será intimado para apresentá-los ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I - por apresentação extemporânea:

a) R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido;

b) R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro real ou tenham optado pelo autoarbitramento;

II - por não atendimento à intimação da Secretaria da Receita Federal do Brasil, para apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital ou para prestar esclarecimentos, nos prazos estipulados pela autoridade fiscal, que nunca serão inferiores a 45 (quarenta e cinco) dias: R\$ 1.000,00 (mil reais) por mês-calendário;

III - por apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital com informações inexatas, incompletas ou omitidas: 0,2% (dois décimos por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), sobre o faturamento do mês anterior ao da entrega da declaração, demonstrativo ou escrituração equivocada, assim entendido como a receita decorrente das vendas de mercadorias e serviços.

§ 1º Na hipótese de pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional, os valores e o percentual referidos nos incisos II e III deste artigo serão reduzidos em 70% (setenta por cento).

§ 2º Para fins do disposto no inciso I, em relação às pessoas jurídicas que, na última declaração, tenham utilizado mais de uma forma de apuração do lucro, ou tenham realizado algum evento de reorganização societária, deverá ser aplicada a multa de que trata a alínea b do inciso I do caput.

§ 3º A multa prevista no inciso I será reduzida à metade, quando a declaração, demonstrativo ou escrituração digital for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício.” (NR)

Constatamos, portanto, que a Lei 12.766/2012 altera o conteúdo do art. 57 da MP 2.158/2001 fixando nova penalidade para infração que tem alguma relação com o caso presente. Tem alguma relação, mas não é idêntica. A infração citada no art. 57 da MP 2.158/2001 é “*deixar de apresentar nos prazos fixados*” ou “*apresentar com incorreções ou omissões*” demonstrativo ou escrituração digital nos termos do art. 16 da Lei 9.779/1999. O art. 57 trata de sancionar problemas de prazos, incorreções e omissões relacionados à própria escrituração digital ou a demonstrativo a ela relacionado, ao passo que o art. 72 da mesma MP, que deu nova redação ao arts. 11 e 12 da Lei 8.218/91, trata dos arquivos digitais e sistemas utilizados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras. Os arts. 11 e 12 da Lei 8.218/91 tratam da ferramenta, do meio empregado para produzir a escrituração digital, enquanto que o art. 57 da MP 2.158/2001 trata da escrituração digital em si como produto ou resultado dos sistemas a que se refere o art. 11 da Lei 8.218/91.

Assim, concluímos que, em regra, para fatos geradores a partir de 05/2007 - data da entrada em vigor da Lei 11.457/2007 - é o art. 12 da Lei 8.218/91 o dispositivo aplicável para quantificar a penalidade para a infração de deixar de apresentar, ou apresentar em desacordo com a forma (inciso I), com incorreções ou omissões (inciso II) ou fora do prazo previsto na legislação (inciso III), os arquivos digitais e os sistemas utilizados para o processamento eletrônico de dados utilizados para registro de negócios e atividades econômicas ou financeiras, escrituração de livros ou elaboração de documentos de natureza contábil ou fiscal.

No caso dos autos, a fiscalização apontou que “*a empresa deixou de apresentar o arquivo digital das informações previdenciárias referente ao exercício de 2006*”, fls. 15, o que, segundo nosso entendimento já apresentado, ensejaria a aplicação da multa do art. 12 da Lei 8.218/91, conforme proposto pela autoridade fiscal. Portanto, não há razão para o provimento do Recurso nesse aspecto ou mesmo para a nulidade do lançamento.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva