



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

Processo nº 10935.005258/2007-90
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-002.662 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de março de 2012
Matéria GFIP: Omissão de Fatos Geradores.
Recorrente COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL LAR
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Previdenciárias

Período de Apuração: 01/1997 a 12/2006

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. Assim, tratando-se de descumprimento de obrigação acessória, aplica-se o disposto no artigo 173, I.

ENQUADRAMENTO NO FPAS. REGULARIDADE.

O enquadramento no FPAS e seus reflexos na alíquota da contribuição social destinada a Entidades e Fundos (Terceiros) faz-se por auto enquadramento, reservando-se à Fiscalização Previdenciária o levantamento de valores decorrentes de eventuais erros verificados na ação fiscal. O referido procedimento encontra respaldo legal no Decreto-Lei nº 5.452, de 01/05/43 (CLT) e na Instrução Normativa SRP nº 03, de 14/07/05.

PROPOSITURA DE AÇÃO JUDICIAL. ART. 38, PARÁGRAFO ÚNICO DA LEI 6.830/1980 E ART. 216, 3º DA LEI Nº 8.213/1991.

A propositura de ação judicial pelo contribuinte anteriormente ou posteriormente à autuação, cujo objeto seja o mesmo da discussão administrativa, acarreta na renúncia à instância administrativa, conforme determina o artigo 38, parágrafo único da Lei 6.830/1980 e o art. 216, §3º da Lei nº 8.213/1991.

NÃO DECLARAÇÃO EM GFIP DE DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. APLICAÇÃO DE PENALIDADE MAIS BENÉFICA AO CONTRIBUINTE POSSIBILIDADE.

Documento assinado digitalmente conforme Lei nº 11.367-2006 e Lei nº 12.365-2012

Autenticado digitalmente em 25/06/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 2

5/06/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 02/07/2012 por MARCELO OLIVEIR

A

Impresso em 12/07/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A apresentação de GFIP com a não declaração de dados não correspondentes aos fatos geradores das contribuições previdenciárias, constituía, à época da infração, violação ao art. 32, IV, §3º da Lei 8.212/91, ensejando a aplicação da multa prevista no art. 32, §6º da mesma Lei.

Revogado o referido dispositivo e introduzida nova disciplina pelo art. 32-A, I da Lei nº 8.212/1991, devem ser comparadas as penalidades anteriormente prevista com a da novel legislação, de modo que esta seja aplicada retroativamente, caso seja mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, “c” do CTN).

Inaplicável ao caso o art. 44, I da Lei nº 9.343/1996 quando o art. 32-A, I da Lei nº 8.212/1991, específica para contribuições previdenciárias, tipifica a conduta e prescreve penalidade ao descumprimento da obrigação acessória.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, I) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, nas preliminares, para excluir dos ensejadores da multa, devido à regra decadencial expressa no I, Art. 173 do CTN, as contribuições apuradas até a competência 11/2001, anteriores a 01/2001, nos termos do voto do(a) Relator(a); II) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para aplicar ao cálculo da multa o art. 32-A, da Lei 8.212/91, caso este seja mais benéfico à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para determinar que a multa seja recalculada, nos termos do I, art. 44, da Lei n.º 9.430/1996, como determina o Art. 35-A da Lei 8.212/1991, deduzindo-se as multas aplicadas nos lançamentos correlatos, e que se utilize esse valor, caso seja mais benéfico à Recorrente.

Marcelo Oliveira – Presidente

Leonardo Henrique Pires Lopes – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros os Conselheiros MARCELO OLIVEIRA (Presidente), ADRIANO GONZALES SILVERIO, BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, MAURO JOSE SILVA, LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração, de nº 37.109.469-0, lavrado em face de COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL LAR, do qual foi notificado em 05/10/2007, em virtude de ter a Recorrente apresentado Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia Do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP com dados não correspondentes aos códigos FPAS e Terceiros para alguns estabelecimentos, ou seja apresentar a GFIP com omissões, inexatidões de dados não relacionados aos fatos geradores, conforme se depreende do Relatório Fiscal (fls. 2).

A multa foi aplicada em conformidade com o art. 32, par. 6º da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.528/97, em combinação com o inciso III, do art. 284, do Decreto nº 3.048/99, o valor da infração para o descumprimento da obrigação acessória objeto desta autuação será de 5% (cinco por cento) do limite mínimo fixado pela Previdência Social, por campo da GFIP com informações inexatas. Já pelo art. 102 da Lei nº 8.212/91 em combinação com o art. 372, do Decreto nº 3.048/99 ficou estipulado que os valores em moeda corrente seriam reajustados periodicamente.

Assim, para fins de regularização, foi imputado à Recorrente o pagamento do valor de R\$ 11.712,96 (onze mil, setecentos e doze reais e noventa e seis centavos).

Irresignada, apresentou a Recorrente Impugnação (fls. 148), no escopo de desconstituir o lançamento pelo Fisco realizado, não tendo, todavia, obtido julgamento procedente do seu pedido, conforme se depreende da ementa abaixo transcrita:

AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. DECADÊNCIA. REGULARIDADE DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. ENQUADRAMENTO NO FPAS.

A empresa é obrigada a informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto. Apresentar GFIP com informações inexatas, incompletas ou omissas acarreta multa no valor de 5% do limite mínimo fixado pela Previdência Social, por campo da GFIP com tais irregularidades. As contribuições previdenciárias estão sujeitas ao prazo decadencial previsto no artigo 45 da Lei nº 8.212/91. Questões ligadas ao descumprimento do escopo do Mandado de Procedimento Fiscal, inclusive do prazo e das prorrogações, devem ser resolvidas no âmbito administrativo e não têm o condão de tornar nulo o lançamento. Quanto ao enquadramento no FPAS (Fundo de Previdência e Assistência Social), será feito pelo próprio contribuinte, cabendo Auto de Infração em caso de informação incorreta na GFIP. As Entidades e Fundos para os quais a empresa deverá contribuir são definidos em função de sua atividade econômica, e as respectivas alíquotas são identificadas de acordo com o Código FPAS – Fundo de Previdência e Assistência Social.

Lançamento Procedente

Não satisfeita com a decisão proferida, apresentou a Recorrente Recurso Voluntário (fls. 209), alegando em suma:

- a) A nulidade da autuação por falta de Mandado de Procedimento Fiscal regular;
- b) A total improcedência do crédito tributário que se refere a fatos geradores supostamente ocorridos no período de Janeiro/ 1999 a Outubro/2002;
- c) A inexistência de previsão legal em lei ordinária expressa e específica para a imposição de obrigação tributária acessória;
- d) A ilegalidade do reenquadramento dos códigos FPAS que exigem contribuição ao INCRA com alíquota indevidamente majorada em percentual superior a 0,2%.

Sem Contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, Relator

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do Recurso e passo ao seu exame.

Da nulidade do MPF

Alega a Recorrente que a autuação em comento é nula, uma vez que o segundo MPF foi expedido fora do prazo previsto e em favor do mesmo auditor fiscal especificado no MPF anterior.

Meu entendimento, já expresso em diversos precedentes acerca do instrumento em comento (Mandado de Procedimento Fiscal), é o de que a instauração do procedimento de fiscalização e a ciência da emissão do Mandado de Procedimento Fiscal são exigências da Legislação fiscal e servem ao princípio maior que rege a administração, que é a segurança jurídica do ato administrativo lançado contra o contribuinte.

Assim, a complementação do MPF segue igual rito e formalidade, devendo servir para informar que o sujeito passivo continua sob ação fiscal, bem como para avalizar o procedimento final que é o lançamento de crédito ou a emissão de auto de infração.

Neste diapasão, se a legislação determina que um novo MPF expedido após expirado um mandado anterior seja dirigido a outro auditor fiscal, então esta exigência integra a validade da própria atividade fiscal, considerando o caráter formal de que se revestem os atos administrativos.

Diante do caso em comento, entendo que o presente lançamento não está revestido de todas as formalidades essenciais para que se considere que houve a regularidade do procedimento administrativo que originou a lavratura do auto, visto que não observou as condições e os limites impostos pela legislação em vigência que se consubstanciam em requisitos de eficácia do mesmo.

Frise-se, porque importante, que não se trata de mero formalismo, mas sim de garantir ao contribuinte a legitimidade do procedimento adotado pelo fisco para a feitura de lançamento, visto que o MPF também instrumento de controle da atividade de fiscalização. Esse foi o posicionamento adotado no julgamento do Recurso n.º 147.388, cujo relator foi o nosso Presidente, Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, *in verbis*:

MPF. AUSÊNCIA DE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE DO LANÇAMENTO. O Mandado de Procedimento Fiscal – MPF confere aos lançamentos e autuações legitimidade de que decorreram dos motivos e informações

nele declarados. É também instrumento de controle da atividade de fiscalização. A ausência de MPF torna nulo todo o procedimento.

Processo Anulado.

Dessa maneira, o processo deveria ser anulado porquanto o vício no MPF tolhe o início, ou, no caso, a sequência do procedimento fiscalizatório.

Entretanto, esta Turma vem reiteradamente superando os óbices encontrados nos MPF's, sob o fundamento de que apenas se trata de instrumento de planejamento, controle e acompanhamento da ação fiscal, de modo que, sob a ótica do contribuinte, serve tão somente para dar-lhe ciência do início do procedimento fiscal.

Diante do posicionamento da maioria da Turma de que não há validade nos MPF's, passo ao exame dos demais pontos suscitados pelo recorrente.

Da Decadência Parcial

Tendo sido argüida, em via recursal, a decadência dos débitos compreendidos no presente lançamento, constata-se que parcela deles foi atingida pelo inegável decurso do prazo decadencial previsto em lei para a cobrança de valores relativos às contribuições previdenciárias.

No caso em apreço, quando da autuação, o prazo de decadência de que gozava o INSS para constituir seus créditos era de 10 (dez) anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 45 da Lei 8.212/1991.

Ocorre que, nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008, respectivamente, o Supremo Tribunal Federal - STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 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 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. 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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).

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.

§ 1º O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciais ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.

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

No caso em apreço, a Recorrente descumpriu obrigação acessória, não havendo que se falar na aplicação do art. 150, § 4º do CTN, mas sim no seu art. 173, I, que dispõe:

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;

Da leitura do dispositivo legal acima em destaque, extraímos que aquele define o *dies a quo* do prazo decadencial como o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”. Mas ainda precisamos definir a partir de quando o lançamento pode ser efetuado.

Sabe-se que existe entendimento ao qual me filio que defende que, nos casos dos fatos geradores ocorridos em dezembro, o lançamento somente poderia ser realizado após transcorrido o prazo para pagamento, no caso de obrigações principais, e apresentação de GFIP, em relação a obrigações acessórias. Considerando que a obrigação tem seu vencimento no mês seguinte ao do fato gerador, somente a partir de janeiro é que o lançamento poderia ser realizado, iniciando-se somente no primeiro dia do exercício seguinte o prazo decadencial.

Exemplificando este entendimento, a obrigação de apresentar GFIP com todos os fatos geradores ocorridos em dezembro/2002 somente teria seu vencimento em janeiro/2003, iniciando-se o prazo decadencial em 01/01/2004.

Ocorre que o Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso repetitivo, firmou entendimento no julgamento do REsp 973.733-SC de que o lançamento poderia ser efetuado a partir da ocorrência do fato gerador, isto é, no mesmo mês deste quando referente a descumprimento de obrigação principal.

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 imponible, 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 imponíveis 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). (grifa-se).

Com a vinculação imposta aos Conselheiros pelo art. 62-A do RICARF em relação aos julgados proferidos em sede de recursos repetitivos pelo STJ, deve ser adotado como o *dies a quo* do prazo decadencial para o descumprimento das obrigações acessórias, primeiro de janeiro do ano subsequente a data que o lançamento poderia ter sido realizado, logo como o lançamento da competência de dezembro/2002 só poderia ser realizado em janeiro de 2003, o prazo decadencial inicia-se em 01/01/2004, e não em 01/01/2003.

Deste modo, considerando que, no caso dos autos, o crédito previdenciário foi constituído em 05/10/2007, envolvendo as competências situadas no período compreendido entre 01/1997 a 12/2006, encontram-se decaídas as competências relacionadas aos fatos geradores ocorridos até 11/2001, em virtude de terem sido atingidas pelo prazo decadencial limite para a efetuação do lançamento.

Do regular enquadramento no FPAS

Ainda que tenha a Recorrente apresentado alegações no sentido de invalidar o reenquadramento no FPAS, os argumentos por ela apresentados não possuem o condão de ilidir ou anular o procedimento fiscal.

Ora, afirma a Recorrente que o reenquadramento no FPAS, feito pela fiscalização, não tem suporte legal, bem como que contraria o disposto no art. 10, § 2º, incisos

I a VII, da Medida Provisória nº 2.168-40 e art. 12, do Decreto nº 3.017/99, além de majorar indevidamente a contribuição para o INCRA.

Todavia, o enquadramento no FPAS e seus reflexos na alíquota da contribuição social destinada a Entidades e Fundos (Terceiros) faz-se por auto enquadramento, reservando-se à Fiscalização Previdenciária o levantamento de valores decorrentes de eventuais erros verificados na ação fiscal.

A execução de tal procedimento é feita a partir da consideração da atividade econômica do estabelecimento. Destarte, caso a empresa possua mais de um estabelecimento, o enquadramento, no FPAS, será realizado com base na atividade desenvolvida em cada estabelecimento, haja vista que o estabelecimento deverá contribuir para a entidade à qual seus empregados são beneficiários diretos.

No que pertine à legalidade do enquadramento no FPAS, cabe analisar o Decreto-Lei nº 5.452, de 01/05/43 (CLT), que, nas questões relativas ao enquadramento da atividade econômica dispõe:

Art. 581. Para os fins do item III do artigo anterior, as empresas atribuirão parte do respectivo capital às suas sucursais, filiais ou agências, desde que localizadas fora da base territorial da entidade sindical representativa da atividade econômica do estabelecimento principal, na proporção das correspondentes operações econômicas, fazendo a devida comunicação às Delegacias Regionais do Trabalho, conforme localidade da sede da empresa, sucursais, filiais ou agências. (Redação dada pela Lei nº 6.386, de 9.12.1976)

§ 1º Quando a empresa realizar diversas atividades econômicas, sem que nenhuma delas seja preponderante, cada uma dessas atividades será incorporada à respectiva categoria econômica, sendo a contribuição sindical devida à entidade sindical representativa da

mesma categoria, procedendo-se, em relação às correspondentes sucursais, agências ou filiais, na forma do presente artigo. (Redação dada pela Lei nº 6.386, de 9.12.1976)

2º Entende-se por atividade preponderante a que caracterizar a unidade de produto, operação ou objetivo final, para cuja obtenção todas as demais atividades convirjam, exclusivamente em regime de conexão funcional. (Redação dada pela Lei nº 6.386, de 9.12.1976)

Analizando-se a seara previdenciária, a Instrução Normativa SRP nº 03, de 14/07/05, traz o seguinte comando:

Art. 137. As contribuições destinadas a outras entidades ou fundos incidem sobre a mesma base de cálculo utilizada para o cálculo das contribuições destinadas à Previdência Social, sendo devidas: (.)

§ 1º As entidades e fundos para os quais o sujeito passivo deverá contribuir são definidas em função de sua atividade econômica e as respectivas alíquotas são identificadas mediante o enquadramento desta na Tabela de Alíquotas por Códigos FPAS, prevista no Anexo HL

§ 2º O enquadramento na Tabela de Alíquotas por Códigos FPAS, é efetuado pelo sujeito passivo de acordo com cada atividade econômica por ele exercida, ainda que desenvolva mais de uma atividade no mesmo estabelecimento, observados os § 1º e 20 do art. 581 da CLT.

Quanto ao procedimento fiscal de reenquadramento no FPAS, feito pela fiscalização, traz a Instrução Normativa SRP nº 03/2005 a seguintes regra:

Art. 139. Compete ao MPS por intermédio da SRP, nos termos do art. 94 da Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações decorrentes do art. 3º da Lei nº 11.098, de 2005, arrecadar e fiscalizar as contribuições devidas às outras entidades ou fundos, conforme alíquotas discriminadas na Tabela de Alíquotas por Códigos FPAS, prevista no Anexo HL

§ 3º Caso seja feito enquadramento incorreto na Tabela de Códigos FPAS, prevista no Anexo HI, a SRP, por meio de sua fiscalização, fará a revisão do enquadramento efetuado pelo sujeito passivo, observadas as atividades por ele exercidas.

Destarte, resta afastada a alegação de falta de suporte legal para o reenquadramento no FPAS, realizado na Auditoria Fiscal.

Quanto ao suposto descumprimento ao disposto no art. 10, § 2º, incisos I a VII, da Medida Provisória nº 2.168-40 e art. 12, do Decreto nº 3.017/99, cabe destacar que tais dispositivos estabelecem a substituição das contribuições destinadas ao Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial-SENAI; Serviço Social da Indústria-SESI; Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial-SENAC; Serviço Social do Comércio-SESC; Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte-SENAT; Serviço Social do Transporte-SEST e ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural—SENAR pela contribuição destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo — SESCOOP. Porém, conforme se observa nas Notificações Fiscais de Lançamento de Débito — NFLD'S, lavradas contra a empresa, em nenhum momento foi lançada alguma destas contribuições substituídas cumuladas com a contribuição para o SESCOOP, conforme o disposto abaixo:

PERÍODO	Sal. Educ.	SENAR	SESCOOP	TOTAL
06/1992 a 11/1999	2,50%	2,50%		5%
12/1999 em diante	2,50%		2,50%	5%

D

Destarte, tem-se por afastada a alegação de que o reenquadramento descumpriu a legislação do SESCOOP.

No que pertine a alegação de que a contribuição devida ao INCRA foi majorada indevidamente, em virtude de a Recorrente estar discutindo a cobrança da contribuição em comento nos autos do Mandado de Segurança nº 2003.70.05.006065-2, não terá este Conselho que se pronunciar acerca da matéria uma vez que tal conduta importa na materialização de uma hipótese de renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa, a teor do disposto no art. 126, §3º, da Lei nº 8.213/91 combinado com o art. 307 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99:

Art. 126. Das decisões do Instituto Nacional do Seguro Social-INSS nos processos de interesse dos beneficiários e dos contribuintes da Seguridade Social caberá recurso para o Conselho de Recursos da Previdência Social, conforme dispuser o Regulamento.

(...)

§ 3º A propositura, pelo beneficiário ou contribuinte, de ação que tenha por objeto idêntico pedido sobre o qual versa o processo administrativo importa renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto. (Incluído pela Lei nº 9.711, de 20.11.98).

O art. 38, parágrafo único da Lei nº 6.830/1980 traz dispositivo semelhante:

Art. 38 - A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.

Parágrafo Único - A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.

O fundamento de tais dispositivos legais é evitar decisões conflitantes entre o órgão administrativo e o judicial. O Princípio da Tutela Jurisdicional Absoluta, previsto no artigo 5º, XXXV, da Constituição Federal, veda que sejam afastadas da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito. Quem se sentir ameaçado ou violado em seus direitos pode recorrer ao judiciário e este não pode eximir-se da apreciação e solução da matéria.

Tal entendimento, inclusive, já foi sumulado por este Conselho de Contribuintes, conforme dispõe a Súmula Nº 1 do CARF, a seguir transcrita:

SÚMULA Nº 1 do CARF: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Sobrepondo-se suas decisões às soluções na esfera administrativa sobre a mesma matéria, seria inócuo um julgamento por este colegiado que, após a decisão judicial, observaria o afastamento da solução proposta.

Assim, se a parte apresentou a matéria na sua defesa e recurso e também ingressou com ação judicial, deve ser reconhecida a renúncia ao contencioso administrativo, que deve ficar limitada, evidentemente, à matéria que lhes forem idênticas.

Diante disso, não há razão para se conhecer, no que se refere às questões relativas à contribuição devida ao Incra, do presente Recurso, dado o fato de a Recorrente já ter interposto ação judicial discutindo a exigibilidade da referida contribuição

Da aplicação de penalidade benéfica

No caso dos autos, verifica-se que o auto de infração foi lavrado por ter o contribuinte omitido em GIFIP dados não correspondentes a fatos geradores na GFIP, sendo-lhe aplicada a penalidade prevista no art. 32, §6º da Lei nº 8.212/1991, correspondente a 5% do valor mínimo previsto no art. 92 da mesma Lei por campo com informações inexatas, incompletas ou omissas, remetendo a quantificação aos arts. 225, IV e §4º, 284, III e 373 do Regulamento da Previdência Social-RPS.

No entanto, com o advento da Lei 11.941/09, o dispositivo acima transcrito fora revogado em sua totalidade, passando a regular a matéria o seu art. 32-A, inciso I, *in verbis*:

*"Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou **que a apresentar com incorreções ou omissões** será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:*

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

II - 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, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3o deste artigo."

Diante da existência de uma nova lei dispondo de forma diversa sobre a penalidade a ser aplicada à conduta de apresentar GFIP com omissões ou erros, deve o Fisco perquirir sobre qual seria a legislação mais benéfica ao contribuinte, já que a novel legislação poderá retroagir nos termos do art. 106, II, alínea "c" do CTN, *in verbis*:

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.***

Assim, a partir de uma análise no caso concreto de qual seria a penalidade mais favorável ao contribuinte, se de 100% do valor das contribuições omitidas ou de R\$ 20,00 para cada grupo de informações incorretas ou omissas, é que se definirá a norma que será aplicada.

Não se pode perder de vista, contudo, que existe entendimento de que, pela nova legislação instituída pela Lei nº 11.941/2009, o art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 somente seria aplicado nos casos em que a omissão ou erro em GFIP não fosse acompanhado de supressão no pagamento da contribuição previdenciária, pois, quando houvesse também descumprimento da obrigação principal, seria aplicado somente o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996, que dispõe:

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

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

Este entendimento, contudo, não pode prevalecer.

Em primeiro lugar, a Lei nº 8.212/1991 é específica para disciplinar as contribuições previdenciárias e todas as obrigações principais e acessórias a elas inerentes. Somente nos casos em que a própria Lei nº 8.212/1991 remeter-se a outras normas é que serão estas aplicáveis, como ocorreu expressamente, a título de exemplo, com os seus arts. 35 e 35-A, ao se referirem aos art. 61 e 44 da Lei nº 9.430/1996, respectivamente.

Assim, se na disciplina da penalidade aplicável aos casos de descumprimento da obrigação acessória (GFIP apresentada com omissão ou incorreções ou GFIP não apresentada) a própria Lei nº 8.212/1991 já tipifica a conduta e impõe a penalidade, não fazendo qualquer ressalva quanto à existência ou não de pagamento, não há por que se perquirir sobre a aplicação de outro dispositivo legal, sendo aquela lei a específica para o caso concreto.

A referência feita pela Lei nº 8.212/1991 ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996 somente ocorre no art. 35-A, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009 que tem sua aplicação limitada aos casos de descumprimento de obrigação principal, e não aos de descumprimento de obrigação acessória relacionado a GFIP, pois para este já teria sido introduzida pela mesma Lei nº 11.941/2009 a punição para os casos de não apresentação de GFIP, apresentação com incorreções relacionados ou não a fatos geradores.

Por outro lado, não existe razão para que o art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 seja aplicado somente nos casos em que o descumprimento da obrigação acessória não for acompanhado, também, de diferenças de contribuições a recolher, já que o próprio dispositivo ou qualquer outro não faz essa ressalva.

Ao contrário, o inciso II deste mesmo dispositivo deixa evidente que a multa será paga *ainda que integralmente pagas* as contribuições previdenciárias, isto é, havendo ou não pagamento da contribuição, será aplicada a multa, o que ratifica o entendimento de que, mesmo havendo diferenças do tributo, deverá ser aplicado o dispositivo em comento.

Por essa razão é que não pode ser aplicado o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 como penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória quando se tratar de contribuição previdenciária, estando sua aplicação por falta de declaração ou declaração inexata limitada aos tributos de outras espécies.

Portanto, no meu entendimento, o comparativo da norma mais favorável ao contribuinte deverá ser feito cotejando os arts. 32, §5º com o art. 32-A, I, ambos da Lei nº 8.212/1991, sendo aplicada a multa mais favorável ao contribuinte.

Da Conclusão

Diante do exposto, conheço do Recurso para DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, apenas para reconhecer a decadência dos períodos anteriores a dezembro de 2001, bem como para que seja aplicada a multa prevista no art. 32-A, I da Lei nº 8.212/91, se mais benéfica ao contribuinte.

É como voto.

Sala das Sessões, em 13 de março de 2012

Leonardo Henrique Pires Lopes

Processo nº 10935.005258/2007-90
Acórdão n.º **2301-002.662**

S2-C3T1
Fl. 14

CÓPIA