



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

Processo nº 10950.005517/2008-75
Recurso nº 000.000 Voluntário
Acórdão nº 2402-02.778 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de junho de 2012
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO: GFIP. FATOS GERADORES
Recorrente PLANTI SUL IND E COM DE PLANTADEIRAS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2007

SIMPLES/SIMPLES NACIONAL. ENQUADRAMENTO.
COMPETÊNCIA.

É competente a Primeira Seção do CARF para julgar recursos contra decisão de primeira instância que tenha decidido sobre exclusão do SIMPLES/SIMPLES NACIONAL.

EXCLUSÃO DO SIMPLES. DISCUSSÃO INOPORTUNA EM PROCESSO DE LANÇAMENTO FISCAL PREVIDENCIÁRIO

O foro adequado para discussão acerca da exclusão da empresa do Simples é o respectivo processo instaurado para esse fim. Descabe em sede de processo de lançamento fiscal de crédito tributário previdenciário rediscussão acerca dos motivos que conduziram à expedição do Ato Declaratório Executivo e Termo de Exclusão do Simples.

SOBRESTAMENTO DA MATÉRIA.

Por força do artigo 62-A, §§1º e 2º do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, a matéria objeto de recurso extraordinário ao STF e por ele sobrestada também deverá observar a mesma tramitação no CARF até que julgada definitivamente.

O sobrestamento não prejudica a regular tramitação do processo em relação às demais questões e matérias nele em discussão, mesmo porque após a decisão definitiva do STF não restará aos conselheiros do CARF outra decisão que não seja a reprodução do julgamento pela nossa Corte Maior. Assim, o Processo Administrativo Fiscal se tornará definitivo em relação à matéria sobrestada.

SERVIÇOS PRESTADOS POR INTERMÉDIO DE COOPERATIVAS DE TRABALHO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A partir de 03/2000, é devida por parte da empresa tomadora (contratante) a contribuição de 15% (quinze por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

SAT/RAT. FABRICAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS PARA AGRICULTURA

São adequados os códigos CNAE 29319, até maio/2007 e CNAE Fiscal 2833000 a partir de junho/2007, com alíquotas de 3% e 2%, respectivamente, para a atividade descrita no contrato social como fabricação de máquinas, peças e acessórios para plantio de mandioca, milho e soja, rolo faca, tratador de sementes, fabricação de peças e acessórios para semeadeiras e plantadeiras (equipamento de sistema de plantio direto) e prestação de serviços de torneamentos, soldas, plana e frezamento.

NÃO APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. ARBITRAMENTO

A não apresentação de quaisquer documentos ou sua apresentação deficiente, mormente os contratos de prestação de serviços entre Unimed e a empresa que se utiliza dos serviços dessa cooperativa de trabalho, além das respectivas notas fiscais, autoriza a auditoria fiscal da Receita Federal do Brasil a arbitrar de ofício importância que reputar devida, cabendo à impugnante o ônus da prova em contrário.

INCONSTITUCIONALIDADE.

É vedado ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar dispositivo de lei vigente sob fundamento de inconstitucionalidade.

GFIP. OMISSÕES. INCORREÇÕES. INFRAÇÃO. PENALIDADE MENOS SEVERA. RETROATIVIDADE BENIGNA. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE.

Em cumprimento ao artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN, aplica-se a penalidade menos severa modificada posteriormente ao momento da infração. A norma especial prevalece sobre a geral: o artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente à GFIP, portanto deve prevalecer sobre as regras no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 que se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em relação à prejudicialidade no exame das questões relativas ao SIMPLES, acolher em parte da preliminar para que o processo seja sobrestado na origem após sua tramitação definitiva e, no mérito, conhecida as demais questões, em dar provimento parcial para adequação da multa aplicada ao artigo 32-A da Lei nº 8.212/91, caso mais benéfica.

Julio Cesar Vieira Gomes – Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Igor Araujo Soares, Ronaldo de Lima Macedo, Thiago Taborda Simões e Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou procedente a autuação fiscal lavrada em 24/09/2008 relativa às contribuições sociais previdenciárias e que decorrem dos mesmos fatos geradores do processo 10950.005514/2008-31, conforme detalha o relatório fiscal; razão pela qual serão aqui reproduzidas as mesmas questões e matérias correlatas:

1. A empresa apresentou Guias- de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social — GFIP, no período compreendido entre os meses de 01/2004 a 12/2007, entretanto, não declarou toda a contribuição previdenciária devida, quando se declarou incluída no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas de Pequeno Porte - SIMPLES.

2. Em 11/09/2008, foi emitido ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO Nº 23, que EXCLUIU, a empresa em questão, do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas de Pequeno Porte — SIMPLES, com efeito a partir de 01/01/2004, por incurso no artigo 9º, incisos I e II, da Lei nº 9.317/96, combinado com art. 13, inciso II e art. 14, inciso I.

3. Diante dos fatos acima descritos, na verificação fiscal efetuado na empresa em causa, constatamos que não foram informadas nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social — GFIP, no período compreendido entre os meses de 01/2004 a 06/2007, as contribuições devidas à Seguridade Social a cargo da empresa, correspondentes as remunerações pagas aos segurados empregados, como também as contribuições patronais que incidem sobre as retiradas de pró-labore, efetuadas pelos sócios, ambos fatos geradores verificados através das Folhas de Pagamento.

4. Também não foram declarados em GFIP, no período de 01/2004 a 12/2007, os valores pagos a cooperativa de trabalho, relativamente aos serviços que lhe foram prestados por cooperados na área de saúde, sendo estes valores, correspondentes também a fatos geradores da contribuição previdenciária a cargo da empresa, estabelecido na Lei 8.212/91, art. 22, inciso IV, acrescentado pela Lei 9.876/99, cujos valores, verificamos nas Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte — DIRF.

O lançamento foi realizado para prevenir a decadência, uma vez que ainda não há decisão definitiva no processo 10950.005188/2008-62, onde se discute a exclusão do SIMPLES. Seguem transcrições da decisão recorrida:

Por sinal, a manifestação de inconformidade contra o ADE feita no processo próprio (protocolo 10950.005188/2008-62), como se viu acima, já foi julgada nesta DRJ, pela Segunda Turma, sendo expedido o Acórdão 21.082, no qual foi ratificado o ato de

exclusão, por se encontrarem presentes os motivos excludentes do sistema simplificado de tributação. Por esta razão, e porque discussão relativa a exclusão só é cabível no processo próprio e não neste processo de lançamento de crédito tributário relativo a contribuições previdenciárias, descabe neste foro a retomada dos questionamentos apresentados e bem examinados no processo próprio.

...

É interessante, neste ponto, observar a alegação do contribuinte a respeito da possibilidade de o Fisco promover o lançamento do crédito, mesmo antes do julgamento definitivo da sua exclusão do Simples. Assim é que ele afirma que logicamente, que ao Fisco é permitido realizar o lançamento tributário, MAS DEVERÁ TÊ-LO REALIZADO TÃO SOMENTE PARA OBSTAR A DECADÊNCIA DE SUA CONSTITUIÇÃO.

...

Sobre a atual tramitação do processo de exclusão do SIMPLES, a turma julgadora competente atendeu requerimento do recorrente para que se reconhecesse a correlação com outros processos, a fim de que sejam julgados na mesma sessão, do que resulta se aguardar a localização dos processos e demais providências administrativas.

Após impugnação, a decisão de primeira instância foi no sentido de julgar a autuação procedente. Segue transcrição da ementa:

GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES A TODOS OS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES. INFRAÇÃO.

Constitui infração ao artigo 32, inciso IV, da Lei 8.212/91, a empresa entregar a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores das contribuições destinadas à seguridade social.

EXCLUSÃO DO SIMPLES. EFEITOS. LANÇAMENTO DO CRÉDITO

Tratando o processo de crédito relativo a multa aplicada por descumprimento da obrigação acessória de entregar GFIP com informações corretas acerca das contribuições previdenciárias, exigíveis por decorrência da exclusão da empresa do sistema SIMPLES, o foro adequado para discussão acerca dessa exclusão é o respectivo processo instaurado para esse fim. Descabe em sede de processo de lançamento fiscal de crédito tributário o exame dos motivos que ensejaram a emissão do ato de exclusão.

PRELIMINAR DE NULIDADE DO ADE. FALTA DE CIÊNCIA DO ADE DE EXCLUSÃO DO SIMPLES. SANEAMENTO DO PROCESSO. CIÊNCIA DADA POR DETERMINAÇÃO DESTA DRJ.

A ciência do ADE nº 23, de 2008, dada por determinação desta DRJ, na forma prevista no art. 23 do Decreto nº 70.235, de 1972, com consequente concessão do prazo de 30 dias para interposição de manifestação de inconformidade, saneia a falha no processo de exclusão do Simples, decorrente da falta de regular ciência deste ato administrativo, e restabelece o direito ao contraditório e à ampla defesa da contribuinte.

PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL.

Além de não se enquadrar nas causas enumeradas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, é incabível falar em nulidade do lançamento quando não restar comprovado o alegado cerceamento ao exercício do contraditório e da ampla defesa.

EXCLUSÃO DO SIMPLES. LANÇAMENTO FISCAL.

A pendência de decisão administrativa definitiva sobre a exclusão da empresa do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES não impede a constituição do crédito tributário decorrente daquela exclusão, que é procedimento plenamente vinculado e obrigatório. O lançamento não configura ofensa ao devido processo legal e ao contraditório e à ampla defesa, quando tais princípios foram observados no processo de exclusão.

...

EXCLUSÃO DO SIMPLES. LANÇAMENTO FISCAL. FATO IMPEDITIVO INEXISTENTE.

A pendência de decisão administrativa definitiva sobre a exclusão da empresa do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES não impede a constituição do crédito tributário decorrente daquela exclusão, que é procedimento plenamente vinculado e obrigatório. O lançamento não configura ofensa ao devido processo legal e ao contraditório e à ampla defesa, quando tais princípios foram observados no processo de exclusão.

SOBRESTAMENTO DO PROCESSO. IMPOSSIBILIDADE.

O processo administrativo fiscal é regido por princípios, dentre os quais o da oficialidade, que obriga a administração impulsionar o processo até sua decisão final. Além disso, não há previsão normativa para sobrestamento de processo administrativo de determinação e exigência de crédito tributário decorrente da exclusão de empresa do SIMPLES pelo fato do procedimento de exclusão não ter ainda chegado a uma decisão administrativa definitiva.

CONTABILIDADE. CONCESSÃO DE PRAZO PARA READEQUAÇÃO. FALTA DE RAZOABILIDADE *A confiabilidade da informação contábil fundamenta-se na veracidade, tempestividade, completeza e pertinência do seu conteúdo. A veracidade, por sua vez, exige que as informações contábeis não contenham erros ou vieses, e sejam elaboradas em*

rigorosa consonância com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e com as técnicas e procedimentos respaldados na ciência da Contabilidade. Por isto, não é razoável a concessão de prazo para readequação ou reconstituição dos lançamentos.

SAT/RAT. FABRICAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS PARA AGRICULTURA São adequados os códigos CNAE 29319, até maio/2007 e CNAE Fiscal 2833000 a partir de junho/2007, com alíquotas de 3% e 2%, respectivamente, para a atividade descrita no contrato social como fabricação de máquinas, peças e acessórios para plantio de mandioca, milho e soja, rolo faca, tratador de sementes, fabricação de peças e acessórios para semeadeiras e plantadeiras (equipamento de sistema de plantio direto) e prestação de serviços de torneamentos, soldas, plana e frezamento.

MULTA MAIS BENIGNA.

A Medida Provisória 449, de 2008, convertida na Lei 11.941, de 2009, alterou o cálculo da multa aplicada por entrega de GFIP com omissão de fatos geradores. Tal alteração atrai para o caso a aplicação do art. 106, II, "c" do CTN, devendo subsistir a penalidade pecuniária que for mais benigna para o autuado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Contra a decisão, o recorrente reiterou suas alegações na impugnação; assim sintetizadas com precisão na decisão recorrida:

a) a declaração de nulidade deste auto de infração em face da nulidade do ADE nº 23. A nulidade do ADE decorreria: da falta de intimação 'do contribuinte da expedição daquele ato: da sua fundamentação em previsão normativa revogada; da falta de publicação da exclusão no portal do Simples; da supressão da faculdade do contribuinte de optar pelo regime de tributação a ser aplicado; da não observação do devido processo legal e da preterição do direito de defesa, da violação ao princípio da legalidade.

b) a suspensão do trâmite processual deste processo até a final declaração de exclusão da empresa do Simples.

c) a improcedência ou nulidade do lançamento, porque fulcrado em ato incerto, por erro na base de cálculo e ausência de enquadramento legal que fundamenta o AI ao caso concreto, por incluir verbas supostamente livres da incidência previdenciária; porque negada a proibição da retroação da penalidade da multa, por ofensa a princípios da razoabilidade e proporcionalidade e por ausência de documentos imprescindíveis à sua lavra.

Para fundamentar seus pleitos, arrola as seguintes alegações:

a) A empresa não teria sido intimada do Ato Declaratório Executivo nº 23, por isto esse ato deveria ser declarado nulo;

b) Ilegalidade e nulidade do ADE nº 23: a norma que fundamenta a exclusão, qual seja, a Lei 9.317, de 1996, estaria revogada pela Lei Complementar nº 123, de 2006;

c) Falta de registro do ADE no Portal do Simples Nacional: O ADE deve ser publicado no Portal do Simples Nacional, para somente . após essa providência, gerar quaisquer efeitos que venham decorrer da exclusão, a teor do art. 4º e parágrafos, da Resolução nº 15, de 2007, do Comitê Gestor do Simples Nacional.

A contestante sofrera a penalidade de exclusão do Simples, e sem ter-lhe sido oportunizada a defesa em relação a esse fato, a Receita Federal do Brasil já aplicou todas as medidas e penalidades decorrentes, apontando e lançando tributos devidos, com incidência de multas, como se já estivesse excluída em definitivo daquele regime;

d) Falta de intimação do contribuinte para optar por novo regime de tributação: ao ser excluída do Simples, o art. 32 da Lei Complementar 123 permite que a empresa faça a opção pelo regime de tributação do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido pelo lucro líquido presumido, lucro real trimestral ou anual.

A empresa nem fora excluída em definitivo do Simples e no mesmo processo administrativo já sofreu a incidência tributária, mediante arbitramento do faturamento, a título de imposto de renda, PIS, Cofins, dentre outros, e multas por atraso no recolhimento, sem sequer ter escolhido qual seria o seu regime de tributação. A falta de notificação da autuada para optar pelo regime de tributação que a lei lhe facultaria eivaria o auto de nulidade, por ofender o princípio do contraditório e da ampla defesa;

e) Preterimento das garantias constitucionais:

- Afrenta ao princípio constitucional do devido processo legal, porque não houve intimação das pessoas constantes no pólo passivo do AI: o fisco não teria velado pela ciência do ADE nº 23 ao contribuinte, sendo que suas impugnações foram juntadas por livre e espontânea vontade, sem qualquer intimação;

- Ofensa ao princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa;

- Ofensa ao princípio constitucional da legalidade, ao não seguir as leis em seus procedimentos administrativos de fiscalização;

f) Ausência de exclusão definitiva do Simples: o fisco pretende receber valores previdenciários, sem, contudo, já se ter verificada a exclusão definitiva do Simples, restando a ocorrência de ofensa ao devido processo legal e impossibilidade do exercício do contraditório e ampla defesa, dado que a descrição do fato seria uma incógnita, na medida em que não se

tem certeza se a empresa estaria ou não excluída do sistema. Da mesma forma, não se tem certeza da disposição legal infringida;

g) O parágrafo 10 do art. 32 da Lei Complementar 123, de 2006, prevê que a empresa desenquadrada do Simples Nacional ficará sujeita ao pagamento do tributo devido, acrescido tão somente de juros de mora, quando efetuado antes do início de procedimento de ofício.

Sob tal entendimento, as obrigações tributárias acessórias, que porventura hajam decorrido da exclusão, não poderiam retroagir aos fatos pretéritos, por falta de previsão legal;

h) Ausência de tempo hábil à correção das informações. Do início da fiscalização até o seu encerramento, a empresa não teve tempo hábil para reconstituir a sua contabilidade.

Inexistiria prazo para que os documentos e livros sejam apresentados à fiscalização. Mereceria, então, que se resignasse a autoridade fiscal e que concedesse, com base no princípio da razoabilidade, interregno temporal plausível, útil, elástico, que permitisse à empresa, a consecução da reconstituição e readequação de sua contabilidade.

i) Insustentabilidade do valor declarado em GFIP para fins de cálculo da multa de 100% sobre o valor não declarado:

- Estariam incidindo os percentuais de 3% ou 2% a título de SAT/RAT sobre o pró-labore. Isto acarretaria vício em relação ao fato tributável e a fundamentação legal;

- Haveria equívoco na base de cálculo da contribuição do segurado contribuinte individual (sobre o pró-labore). Ou seja, Senhores Julgadores, calculou-se as contribuições, e posteriormente a multa deste PAF, de modo equivocado, porquanto lançou-se os pró-labore como base de cálculo, assemelhando-os a salário — parte patronal, o que ao final gera diferenças no cálculo, à medida que às bases se aplicam alíquotas e formas de apuração diferenciadas para cada qual, conforme supra já se explicitou... Inegável, pois, que a base de cálculo, e este em si mesmo, encontram-se equivocados, porquanto aplicou-se percentuais indevidos às contribuições, confundindo-se pró-labore e salários, e calculando-se ambos sob os mesmos critérios, quando deveriam ter sido separadamente realizados - Haveria aplicação errônea dos percentuais de SAT/RAT: não teria constado dos autos o motivo que levou os auditores a concluir pela incidência do SAT/RAT pela alíquota de 3% até maio/2007 e 2% a partir de junho/2007. Conforme a Classificação Nacional de Atividades Econômicas — redação dada pelo Decreto nº 6.042, de 2007, a empresa se enquadraria no CNAE 2949-2/99 — Fabricação de outras peças e acessórios para veículos automotores não especificados anteriormente, cujo percentual é de 2%, e no código 4661-3/00 — Comércio atacadista de máquinas, aparelhos e equipamentos para uso agropecuário; partes e peças, cujo percentual seria de 1%. Sem qualquer critério, determinaram os agentes que o percentual a

incidir, seria de 3%, sem sequer apontar os motivos de sua aplicação, ou indicar qual seria o código daquele Anexo V do Decreto 3.048, de 1999, no qual se enquadrava a pessoa jurídica;

- Com relação aos pagamentos à Unimed, primeiro, não se teria certeza da forma da contratação, o que impossibilitaria a realização correta do cálculo da tributação previdenciária.

Depois, O tal "Plano de Saúde" contratado com a cooperativa de serviços médicos, na realidade é wn 'Seguro Saúde'; os valores pagos mensalmente NÃO SÃO PRESTAÇÃO EFETIVA DE SERVIÇO, traduzindo-se apenas e tão somente como a taxa, pela qual o serviço poderá ser requerido pelo beneficiário.

Enquanto isto, a incidência previdenciária se dá sobre a nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente aos serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho. Entretanto, o fisco teria baseado os cálculos sobre os valores pagos à Unimed não a título de prestação de serviços, mas sim sobre aqueles devidos sob alcinha de mensalidade.

O correto, seria calcular a contribuição somente sobre as notas fiscais ou 0110 faturas de serviços médicos efetivamente prestados aos funcionários da autuada;

- Ausência de documentos para a base de cálculo da verba previdenciária.

Os auditores fiscais não juntaram aos autos folha de pagamento, GFIP, GPS, DIRF, etc para demonstrar os corretos valores objeto de cálculo, acarretando a nulidade insanável do processo;

j) Toda a base de cálculo do tributo estaria errada. E como prejudicada a própria base de cálculo dos tributos, como pode a empresa defender-se? Como pode impugnar valores, se a base de cálculo está errada?.. nada resta à Contribuinte, ora Recorrente, senão a impugnar a totalidade destes valores.....:

1) Não incidiria contribuição previdenciária sobre abono assiduidade, sobre adicionais de horas extras, de insalubridade, periculosidade, noturno e horas de sobreaviso, sobre auxílios acidente, alimentação, creche, doença, funeral e quilometragem, sobre aviso prévio indenizado, ausência permitida ao trabalho, bolsa de estudo, comissões ou gratificações, décimo-terceiro salário, extinção do contrato por dispensa incentivada, férias indenizadas, licença-prêmio, participação nos lucros e resultados, repouso semanal remunerado, saláriomaternidade, seguro de vida e vale transporte.

A título de prova concreta de suas alegações apresenta resumo de sua folha de pagamento do mês de competência dezembro/2007.

E, ainda que:

Processo nº 10950.005517/2008-75
Acórdão n.º **2402-02.778**

S2-C4T2
Fl. 365

III) Ad cautelam, caso Vossas Senhorias não acatem os pedidos anteriores, requer a redução da multa ora aplicada, aplicando a multa prevista no art. 32-A, II, c/c § 2º, II, da Lei nº 8.212/91, em respeito a regra contida no art. 106, II, c, do Código Tributário Nacional.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Relator

Das Preliminares

Sobrestamento de matérias

O lançamento constituiu crédito de contribuição sobre a contratação de serviços por intermédio de cooperativa de trabalho. A matéria, em discussão através do RE 595.838, encontra-se sob os efeitos da repercussão geral.

Por força do artigo 62-A, §§1º e 2º do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, a matéria objeto de recurso extraordinário ao STF e por ele sobrestada também deverá observar a mesma tramitação no CARF até que julgada definitivamente; do que resultará sua aplicação neste Conselho, conforme determina o caput do mesmo artigo:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.

§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.

Adverte-se que o sobrestamento não prejudica a regular tramitação do processo em relação às demais questões e matérias nele em discussão, mesmo porque após a decisão definitiva do STF não restará aos conselheiros do CARF outra decisão que não seja a reprodução do julgamento pela nossa Corte Maior. Assim, o Processo Administrativo Fiscal se tornará definitivo em relação à matéria sobrestada.

Ressalta-se também que o Processo Administrativo Fiscal é regido, dentre outros, pelos princípios da Oficialidade e da Razoabilidade, sendo vedada à autoridade administrativa sobrestar o andamento do processo quando outra medida menos gravosa atende igualmente a finalidade da norma.

É certo que, independentemente do entendimento deste conselheiro sobre o momento em que se dá o sobrestamento da matéria, a Portaria CARF nº 001, de 03/01/2012 condicionou o sobrestamento à declaração expressa nesse sentido pelo STF; o que não ocorreu no presente caso:

Art. 1º. Determinar a observação dos procedimentos dispostos nesta portaria, para realização do sobrestamento do julgamento de recursos em tramitação no Conselho Administrativo de

Recursos Fiscais - CARF, em processos referentes a matérias de sua competência em que o Supremo Tribunal Federal - STF tenha determinado o sobrestamento de Recursos Extraordinários - RE, até que tenha transitado em julgado a respectiva decisão, nos termos do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil.

Parágrafo único. *O procedimento de sobrestamento de que trata o caput somente será aplicado a casos em que tiver comprovadamente sido determinado pelo Supremo Tribunal Federal - STF o sobrestamento de processos relativos à matéria recorrida, independentemente da existência de repercussão geral reconhecida para o caso.*

Em razão do exposto, voto pela regular tramitação do processo e submeto-o à julgamento.

Exclusão do SIMPLES

A preliminar enfrentada diz respeito à discussão no presente processo do enquadramento da recorrente no SIMPLES. O processo onde se discute a exclusão do SIMPLES está em tramitando no CARF e, de fato, ainda não há decisão definitiva sobre a matéria, conforme pode ser consultado do sítio mantido na internet, já que em última instância ainda cabe a interposição de recurso à Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF.

Como já salientado, o lançamento teve como finalidade inicial a prevenção da decadência, uma vez que não há previsão legal para sua suspensão ou interrupção nessas hipóteses.

De fato, não se nega a correlação e dependência deste ao processo através do qual se discute especificamente o enquadramento no SIMPLES, uma vez que esse último, sendo favorável ao recorrente, arrastará para a mesma conclusão todos os processos de constituição de créditos tributários sobre as contribuições abrangidas pelo SIMPLES; no entanto, pela mesma razão, deve ser solucionada a litispendência, a fim de se evitarem decisões conflitantes sobre a mesma lide, o que traz intranquilidade para as partes do processo.

Código de Processo Civil:

Art. 301. (...)

...

§ 3º Há litispendência, quando se repete ação, que está em curso; há coisa julgada, quando se repete ação que já foi decidida por sentença, de que não caiba recurso. (Redação dada pela Lei nº 5.925, de 1º.10.1973).

Regimento Interno do CARF - Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009:

Art. 2º À Primeira Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância que versem sobre aplicação da legislação de:

V - exclusão, inclusão e exigência de tributos decorrentes da aplicação da legislação referente ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES) e ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação (SIMPLES-Nacional);

...

Art. 3º À Segunda Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância que versem sobre aplicação da legislação de:

....

IV - Contribuições Previdenciárias, inclusive as instituídas a título de substituição e as devidas a terceiros, definidas no art. 3º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007;

...

Conforme as regras do Regimento Interno do CARF, acima transcritas, os processos de exclusão do SIMPLES/SIMPLES NACIONAL e os processos de lançamentos de contribuições previdenciárias são apreciados por órgãos julgadores distintos, em atendimento ao princípio da especialidade.

A decisão de primeira instância decidiu que:

Ocorre que a discussão aceita dos fatos que conduziram à expedição do ADE nem é cabível neste processo de lançamento fiscal de crédito tributário previdenciário.

É certo que a constituição deste crédito é decorrente da exclusão, no entanto, discussão a este respeito, ou seja, da exclusão, deve ser levantada exclusivamente no âmbito do processo respectivo, de onde decorreria a confirmação dos atos ou a sua eventual revogação.

...

Por esta razão, e porque discussão relativa a exclusão só é cabível no processo próprio e não neste processo de lançamento de crédito tributário relativo a contribuições previdenciárias, descabe neste foro a retomada dos questionamentos apresentados e bem examinados no processo próprio.

Desta forma, cabem ser afastados todos os motivos que fundamentam o pleito de declaração de ilegalidade ou nulidade do ADE.

Não seria, contudo, caso de sobrestamento dos processos de constituição do crédito, uma vez que se pode regularmente examinar todas as demais questões de fato e direito, sem prejuízo para a produção e avaliação das provas. Assim, no processo de constituição do

crédito não devem ser conhecidas as questões relativas ao enquadramento no SIMPLES/SIMPLES NACIONAL, mas devem ser examinadas as demais questões.

Quanto a alegação de inaplicabilidade da Lei nº 9.317/96 por revogação, constato que os valores lançados sobre as folhas de pagamento e notas fiscais de serviços de cooperativa de trabalho se referem ao período de 01/2004 a 12/2007, quando de fato vigiam a sistemática criada pela Lei nº 9.317, de 05 de dezembro de 1996, e a partir do 07/2007, o SIMPLES NACIONAL, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. A questão trazida também deve ser objeto de discussão no processo de exclusão. Seguem transcrições:

Lei Complementar nº 123/2006:

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

...

VI-Contribuição Patronal Previdenciária-CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dedique às atividades de prestação de serviços referidas no §5º-C do art. 18 desta Lei Complementar;

...

Art.88. Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, ressalvado o regime de tributação das microempresas e empresas de pequeno porte, que entra em vigor em 1º de julho de 2007.

Art.89. Ficam revogadas, a partir de 1º de julho de 2007, a Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e a Lei nº 9.841, de 5 de outubro de 1999.

...

Lei nº 8.212/91:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

...

IV - quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho. (Incluído pela Lei nº 9.876, de 26.11.99)

Portanto, com relação ao enquadramento no SIMPLES, mantenho a decisão recorrida no sentido de não conhecer da matéria; no entanto, que após a tramitação definitiva do processo administrativo fiscal fique sobrestada a execução do crédito até que também se decida definitivamente sobre a exclusão do SIMPLES. Essa medida soluciona o aparente

conflito entre as normas: uma que obriga a realização imediata do lançamento para a prevenção da decadência, cujo prazo, salvo as hipóteses legais, não se suspende ou interrompe; a outra, para que se evitem decisões conflitantes sobre a mesma lide, o que traz intranquilidade para as partes do processo, e para se configura ao crédito maior certeza.

Saneamento da falta de intimação

Quanto às preliminares suscitadas, entendo que ainda que a intimação da decisão de exclusão do SIMPLES tenha sido no curso do processo de constituição do crédito, não houve prejuízo para a defesa, cujo inclusive fora reaberto para aditamento da inicial. Ressalta-se que a nulidade do processo é medida excepcional. Afora as hipóteses legais, o aproveitamento dos atos processuais já praticadas guarda maior sintonia com o princípio da duração razoável do processo. E no presente caso estão presentes todos os elementos e requisitos de validade previstos na norma processual e ausentes os motivos que ensejam a nulidade:

DECRETO nº 70.235, DE 6 DE MARÇO DE 1972

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

...

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio;

Quanto as demais preliminares argüidas, em especial quanto à violação de outras normas processuais, ressalta-se que o processo administrativo fiscal possui rito e regras próprias previstas sobretudo no Decreto 70.235/1972, como reconhecido explicitamente pela Lei nº 9.784/99:

Art. 69. Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei.

Não procede também a alegação de que a fiscalização estaria obrigada de juntar ao lançamento documentos que pertencem e estão na posse da recorrente. A fiscalização deve sim demonstrar a ocorrência dos fatos geradores e o critério para a apuração do tributo devido e fazer juntada dos documentos por ela produzidos; o que não se confunde com as declarações e registros da própria empresa.

Ônus probatório

A alegação de supostos valores indevidamente incluídos na base de cálculo do tributo não se fez acompanhada da documentação que originou os lançamentos contábeis. De fato, a justificativa de impossibilidade de apresentação de documentos que sustentem o alegado não se presta para afastar a apuração realizada pela fiscalização sobre os documentos originais da empresa, quando então foram desconsideradas as indenizações para fins de incidência e apurada, com razoabilidade, a base de cálculo através dos documentos de que dispunha a fiscalização. Deve-se considerar também que a recorrente não apresentou as notas fiscais de serviços com a cooperativa de trabalho do que resultou, justificadamente, o arbitramento através da DIRF.

Ressalta-se que, com acerto, a fiscalização considerou na apuração da contribuição os valores recolhidos através da sistemática do SIMPLES. Segue transcrição da decisão de primeira instância que enfrentou com precisão o que foi suscitado:

A este respeito, como prova de sua alegação, verifico que a impugnante elaborou quadro com resumo da folha de pagamento do mês de dezembro/2007.

Começa que um simples quadro, desacompanhado da cópia da respectiva folha de pagamento, não possui valor probante algum. Não passam de números aleatórios jogados num pedaço de papel.

Valor probante, neste caso específico, possuem apenas os resumos das folhas, que foram rubricados pela Auditora Fiscal, consoante informação inserida no relatório fiscal.

De outra parte, não persiste dúvida de que a maioria das verbas arroladas pela impugnação, ao contrário de sua opinião, se sujeita à tributação previdenciária como para as entidades e fundos. Todavia, antes de qualquer discussão a esse respeito, seria necessário que a impugnante tivesse demonstrado que nos meses de competência arrolados no lançamento a base de cálculo do débito fora integrada por alguma daquelas verbas.

Ocorre que o lançamento sobre folha de pagamento, integrante deste processo, vai somente até a competência 06/2007. Por isto também, ou seja, por referir-se a mês de competência diversa daquela que quer provar, a demonstração feita na competência dezembro/2007 não serve para fundamentar as alegações da defesa.

Inexistindo provas de que no período arrolado no lançamento aquelas verbas foram tributadas por meio destes autos, se conclui que os questionamentos trazidos pela defesa em relação às mesmas se dão em tese, tão somente.

Todavia, em sede de processo administrativo fiscal, onde se examina concretamente a liquidez e certeza de determinado crédito tributário lançado naquele processo, é totalmente descabida a discussão de matérias que não componham os fatos que conduziram à exigibilidade do crédito. Trata-se, portanto, de discussão estranha à lide.

Por tudo, em relação à prejudicialidade no exame das questões relativas ao SIMPLES, acolho em parte a preliminar para que este processo, após decisão definitiva neste CARF, seja sobrestado na origem até tramitação definitiva do processo onde se discute a exclusão do SIMPLES.

Mérito

Cooperativa de trabalho

Alega a recorrente inconstitucionalidade da contribuição sobre a contratação de serviços por intermédio de cooperativa de trabalho; entretanto, a regra no artigo 26-A do Decreto nº 70.235/72 restringe a atuação do órgão administrativo no sentido de afastar dispositivo legal vigente:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

A contribuição está prevista no artigo 22, IV da Lei nº 8.212/1991, com redação conferida pela Lei nº 9.876/1999:

Art.22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

(...)

IV - quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.876, de 26/11/99)

Contribuição SAT/GILRAT

E quanto à alíquota aplicada para a contribuição destinada ao SAT/RAT, a fiscalização realizou o enquadramento de acordo com o contrato social da empresa e a tabela de CNAE e informou esse critério através de documento que compõe o lançamento, como fundamentou a decisão recorrida:

Ao contrário do que supõe a impugnante, o DAD informa, sim, o código CNAE 29319 até maio/2007 e o código CNAE Fiscal 2833000 a partir de junho/2007.

Cabe neste ponto explicar que quando da edição do Decreto 3.048, de 1999, a administração previdenciária passou a adotar o Código Nacional de Atividade Econômica — CNAE do IBGE para designar as atividades dos contribuintes e enquadrar cada uma delas no respectivo grau de risco, para fins de recolhimento da contribuição destinada ao SAT/RAT.

Segundo o contrato social da impugnante juntado aos autos, a sua atividade econômica é a fabricação de máquinas, peças e acessórios para plantio de mandioca, milho e soja, rolo faca, tratador de sementes, fabricação de peças e acessórios para senzeadeiras e plantadeiras (equipamento de sistema de plantio direto) e prestação de serviços de torneamentos, soldas, plana e frezamento.

Inclusive há período para o qual a alíquota de incidência foi de 2% como defende a recorrente, a partir de 06/2007.

No mais, alega a recorrente a cobrança indevida das contribuições destinadas a outras entidades e fundos sobre as seguintes verbas: abono assiduidade; adicionais de horas extras, de insalubridade, noturno e horas de sobreaviso; auxílios acidente, alimentação, creche, doença, funeral e quilometragem; aviso prévio indenizado, ausência permitida ao trabalho, bolsa de estudo, comissões ou gratificações, décimo-terceiro salário, extinção do contrato por dispensa incentivada, férias indenizadas, licença-prêmio, participação nos lucros e resultados, repouso semanal remunerado, salário-maternidade, seguro de vida e vale transporte.

Tal irresignação não pode ser analisada por este Eg. Conselho, em respeito a competência privativa do Poder Judiciário, já que, o afastamento da aplicação da legislação referente, indubitavelmente, ensejaria o reconhecimento de inconstitucionalidade de lei em vigor, conforme previsto nos artigos 97 e 102, I, "a" e III, "b" da Constituição Federal, o que é vedada a esta instância julgadora. Sobre o tema, o CARF consolidou referido entendimento por meio do enunciado da Súmula n. 02, a seguir:

“Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Além de que a recorrente para sustentar sua alegação apenas discorre sobre a ilegalidade em tese da cobrança sobre as parcelas tendo como elemento de prova um resumo da folha por ela elaborado sem qualquer demonstração de que teriam sido incluídas o lançamento as parcelas isentas indicadas junto com as demais.

Multa aplicada

Embora a decisão recorrida tem reconhecido o direito à retroatividade benéfica prevista no artigo 106 do Código Tributário Nacional e em face da regra trazida pelo artigo 26 da Lei nº 11.941, de 27/05/2009 que introduziu na Lei nº 8.212, de 24/07/1991 o artigo 32-A, remeteu sua aplicação para o momento do pagamento da multa, o que implica seu exame em segunda instância e, sendo o caso, desde já aplicada a nova regra. Passo, então, ao exame desse direito. Seguem transcrições:

Art.26. A Lei nº 8.212, de 1991, passa a vigorar com as seguintes alterações:

...

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.

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”

Código Tributário Nacional:

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.”*

Podemos identificar nas regras do artigo 32-A os seguintes elementos:

- a) é regra aplicável a uma única espécie de declaração, dentre tantas outras existentes (DCTF, DCOMP, DIRF etc): a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP;
- b) é possibilitado ao sujeito passivo entregar a declaração após o prazo legal, corrigi-la ou suprir omissões antes de algum procedimento de ofício que resultaria em autuação;
- c) regras distintas para a aplicação da multa nos casos de falta de entrega/entrega após o prazo legal e nos casos de informações incorretas/omitidas; sendo no primeiro caso, limitada a vinte por cento da contribuição;
- d) desvinculação da obrigação de prestar declaração em relação ao recolhimento da contribuição previdenciária;
- e) reduções da multa considerando ter sido a correção da falta ou supressão da omissão antes ou após o prazo fixado em intimação; e
- f) fixação de valores mínimos de multa.

Inicialmente, esclarece-se que a mesma lei revogou as regras anteriores que tratavam da aplicação da multa considerando cem por cento do valor devido limitado de acordo com o número de segurados da empresa:

Art. 79. Ficam revogados:

I – os §§ 1º e 3º a 8º do art. 32, o art. 34, os §§ 1º a 4º do art. 35, os §§ 1º e 2º do art. 37, os arts. 38 e 41, o § 8º do art. 47, o § 2º do art. 49, o parágrafo único do art. 52, o inciso II do caput do art. 80, o art. 81, os §§ 1º, 2º, 3º, 5º, 6º e 7º do art. 89 e o parágrafo único do art. 93 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991;

Para início de trabalho, como de costume, deve-se examinar a natureza da multa aplicada com relação à GFIP, sejam nos casos de “*falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo*” ou “*informações incorretas ou omitidas*”.

No inciso II do artigo 32-A em comento o legislador manteve a desvinculação que já havia entre as obrigações do sujeito passivo: acessória, quanto à declaração em GFIP e principal, quanto ao pagamento da contribuição previdenciária devida:

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.

Portanto, temos que o sujeito passivo, ainda que tenha efetuado o pagamento de cem por cento das contribuições previdenciárias, estará sujeito à multa de que trata o dispositivo. Comparando-se com o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, que trata das multas quando do lançamento de ofício dos tributos federais, vejo que as regras estão em outro sentido. As multas nele previstas incidem em razão da falta de pagamento ou, quando sujeito a declaração, pela falta ou inexatidão da declaração, aplicando-se apenas ao valor que não foi declarado e nem pago. Ao declarado e não pago é aplicada apenas multa de mora. Melhor explicando essa diferença, apresentamos o seguinte exemplo: o sujeito passivo, obrigado ao pagamento de R\$ 100.000,00 apenas declara R\$ 80.000,00, embora tenha efetuado o pagamento/recolhimento integral dos R\$ 100.000,00 devidos, qual seria a multa aplicável? Somente a prevista no artigo 32-A. E se houvesse pagamento/recolhimento parcial de R\$ 80.000,00? Incidiria a multa de 75% (considerando a inexistência de agravamento) sobre a diferença de R\$ 20.000,00 e, independentemente disso, a multa do artigo 32-A em relação ao valor não declarado. Isto porque a multa de ofício existe como decorrência da constituição do crédito pelo fisco, isto é, de ofício através do lançamento. Caso todo o valor de R\$ 100.000,00 houvesse sido declarado, ainda que não pagos, a declaração constituiria o crédito tributário por confissão; portanto, sem necessidade de autuação.

A diferença reside aí. Quanto à GFIP não há vinculação com o pagamento. Ainda que não existam diferenças de contribuições previdenciárias a serem pagas, estará o contribuinte sujeito à multa do artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991:

LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996.

Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.

...

Seção V

Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições

...

Multas de Lançamento de Ofício

Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I- de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II- cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

A DCTF tem finalidade exclusivamente fiscal, diferentemente do caso da multa prevista no artigo 32-A, em que independentemente do pagamento/recolhimento da contribuição previdenciária, o que se pretende é que, o quanto antes (daí a gradação em razão do decurso do tempo), o sujeito passivo preste as informações à Previdência Social, sobretudo os salários de contribuição percebidos pelos segurados. São essas informações que viabilizam a concessão dos benefícios previdenciários. Quando o sujeito passivo é intimado para entregar a GFIP, suprir omissões ou efetuar correções, o fisco já tem conhecimento da infração e, portanto, já poderia autuá-lo, mas isso não resolveria um problema extra-fiscal: as bases de dados da Previdência Social não seriam alimentadas com as informações corretas e necessárias para a concessão dos benefícios previdenciários.

Por essas razões é que não vejo como se aplicarem as regras do artigo 44 aos processos instaurados em razão de infrações cometidas sobre a GFIP. E no que tange à “*falta de declaração e nos de declaração inexata*”, parte também do dispositivo, além das razões já expostas, deve-se observar o Princípio da Especificidade - a norma especial prevalece sobre a geral: o artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente à GFIP, portanto deve prevalecer sobre as regras no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 que se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários. Pela mesma razão, também não se aplica o artigo 43 da mesma lei:

Auto de Infração sem Tributo

Art.43.Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Em síntese, para aplicação de multas pelas infrações relacionadas à GFIP devem ser observadas apenas as regras do artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 que regulam exhaustivamente a matéria. É irrelevante para tanto se houve ou não pagamento/recolhimento e, nos casos que tenha sido lavrada NFLD (período em que não era a GFIP suficiente para a constituição do crédito nela declarado), qual tenha sido o valor nela lançado.

E, aproveitando para tratar também dessas NFLD lavradas anteriormente à Lei nº 11.941, de 27/05/2009, não vejo como lhes aplicar o artigo 35-A, que fez com que se estendesse às contribuições previdenciárias, a partir de então, o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, pois haveria retroatividade maléfica, o que é vedado; nem tampouco a nova redação do artigo 35. Os dispositivos legais não são interpretados em fragmentos, mas dentro de um conjunto que lhe dê unidade e sentido. As disposições gerais nos artigos 44 e 61 são apenas partes do sistema de cobrança de tributos instaurado pela Lei nº 9.430/1996. Quando da falta de pagamento/recolhimento de tributos são cobradas, além do principal e juros moratórios, valores relativos às penalidades pecuniárias, que podem ser a **multa de mora**, quando embora a destempo tenha o sujeito passivo realizado o pagamento/recolhimento antes do procedimento de ofício, ou a **multa de ofício**, quando realizado o lançamento para a constituição do crédito. Essas duas espécies são excludentes entre si. Essa é a sistemática adotada pela lei. As penalidades pecuniárias incluídas nos lançamentos já realizados antes da Lei nº 11.941, de

27/05/2009 são, por essa nova sistemática aplicável às contribuições previdenciárias, **conceitualmente multa de ofício** e pela **sistemática anterior multa de mora**. Do que resulta uma conclusão inevitável: independentemente do nome atribuído, a multa de mora cobrada nos lançamentos anteriores à Lei nº 11.941, de 27/05/2009 não é a mesma da multa de mora prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996. Esta somente tem sentido para os tributos recolhidos a destempo, mas espontaneamente, sem procedimento de ofício. Seguem transcrições:

Art.35.Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996.

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

Seção IV

Acréscimos Moratórios Multas e Juros

Art.61.Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

Redação anterior do artigo 35:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;

b) quatorze por cento, no mês seguinte;

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) vinde e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;

Retomando os autos de infração de GFIP lavrados anteriormente à Lei nº 11.941, de 27/05/2009, há um caso que parece ser o mais controvertido: o sujeito passivo deixou de realizar o pagamento das contribuições previdenciárias (para tanto foi lavrada a NFLD) e também de declarar os salários de contribuição em GFIP (lavrado AI). Qual o tratamento do fisco? Por tudo que já foi apresentado, não vejo como *bis in idem* que seja mantida na NFLD a multa que está nela sendo cobrada (ela decorre do falta de pagamento, mas não pode retroagir o artigo 44 por lhe ser mais prejudicial), sem prejuízo da multa no AI pela falta de declaração/omissão de fatos geradores (penalidade por infração de obrigação acessória ou instrumental para a concessão de benefícios previdenciários). Cada uma das multas possuem motivos e finalidades próprias que não se confundem, portanto inibem a sua unificação sob pretexto do *bis in idem*.

Agora, temos que o valor da multa no AI deve ser reduzido para ajustá-lo às novas regras mais benéficas trazidas pelo artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991. Nada mais que a aplicação do artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN:

Código Tributário Nacional:

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

...

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.”*

De fato, nelas há limites inferiores. No caso da falta de entrega da GFIP, a multa não pode exceder a 20% da contribuição previdenciária e, no de omissão, R\$ 20,00 a cada grupo de dez ocorrências:

Art. 32-A. (...):

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.*

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.

Certamente, nos eventuais casos em a multa contida no auto-de-infração é inferior à que seria aplicada pelas novas regras (por exemplo, quando a empresa possui pouquíssimos segurados, já que a multa era proporcional ao número de segurados), não há como se falar em retroatividade.

32-A: Outra questão a ser examinada é a possibilidade de aplicação do §2º do artigo

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

Deve ser esclarecido que o prazo a que se refere o dispositivo é aquele fixado na intimação para que o sujeito passivo corrija a falta. Essa possibilidade já existia antes da Lei nº 11.941, de 27/05/2009. Os artigos 291 e 292 que vigoraram até sua revogação pelo Decreto nº 6.727, de 12/01/2009 já traziam a relevação e a atenuação no caso de correção da infração.

E nos processos ainda pendentes de julgamento neste Conselho, os sujeitos passivos autuados, embora pudessem fazê-lo, não corrigiram a falta no prazo de impugnação; do que resultaria a redução de 50% da multa ou mesmo seu cancelamento. Entendo, portanto, desnecessária nova intimação para a correção da falta, oportunidade já oferecida, mas que não interessou ao autuado. Resulta daí que não retroagem as reduções no §2º:

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

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

...

CAPÍTULO VI - DA GRADAÇÃO DAS MULTAS

Art.292. As multas serão aplicadas da seguinte forma:

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

Autenticado digitalmente em 18/07/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 18/07/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Impresso em 19/07/2012 por SELMA RIBEIRO COUTINHO - VERSO EM BRANCO

Processo nº 10950.005517/2008-75
Acórdão n.º **2402-02.778**

S2-C4T2
Fl. 373

...

V - na ocorrência da circunstância atenuante no art. 291, a multa será atenuada em cinquenta por cento.

Retornando à aplicação do artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, devem ser comparadas as duas multas, a aplicada pela fiscalização com a prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, prevalecendo a menor.

Em razão do exposto, voto pelo conhecimento parcial do recurso para, na parte conhecida, dar provimento parcial nos termos acima.

É como voto.

Julio Cesar Vieira Gomes