



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11065.720465/2017-07
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-007.465 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de fevereiro de 2020
Recorrente REDE MAXXI ECONOMICA DROGARIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 01/12/2015

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA INCIDENTE SOBRE A FOLHA DE PAGAMENTO.

A pessoa jurídica excluída do sistema de desoneração da folha de pagamento - Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta/CPRB fica obrigada a recolher as contribuições destinadas à Previdência Social.

PAF. APRECIACÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

Com arrimo nos artigos 62 e 72, e parágrafos, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, c/c a Súmula nº 2, às instâncias administrativas não compete apreciar questões de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente, por extrapolar os limites de sua competência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Cleberson Alex Friess, Andrea Viana Arrais Egypto, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araujo, Rayd Santana Ferreira, Virgilio Cansino Gil (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier.

Fl. 2 do Acórdão n.º 2401-007.465 - 2ª Seção/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 11065.720465/2017-07

Relatório

REDE MAXXI ECONOMICA DROGARIA LTDA, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 5ª Turma da DRJ em Brasília/DF, Acórdão nº 03-76.001/2017, às e-fls. 8.308/8.319, que julgou procedente o lançamento fiscal, concernente às contribuições patronais destinadas à Previdência Social inclusive as decorrentes de diferenças para o RAT, em relação ao período de 01/2013 a 12/2015, conforme Relatório Fiscal, às fls. 100/106 e demais documentos que instruem o processo, consubstanciado no Auto de Infração em análise.

Conforme consta do Relatório Fiscal, a empresa deixou de declarar em GFIP parte das contribuições patronais sobre a folha de pagamentos como devidas, ao efetuar ajuste indevido das mesmas no campo compensações das GFIPs de seus estabelecimentos.

Também se considerou indevidamente enquadrada no regime da CPRB - (Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta) no período de junho de 2013 e de setembro de 2013 a dezembro de 2015, não recolhendo a totalidade das contribuições previdenciárias patronais de 20% sobre sua folha de pagamentos.

Informa que a atividade principal da empresa é a de Comércio varejista de produtos farmacêuticos, sem manipulação de fórmulas (CNAE 4771-701) que não é abrangida pela CPRB neste período, pois a Medida Provisória 601/2012, ao exceder sua validade, encerrou seus efeitos devido a não aprovação de seu texto a tempo. O Anexo II da Lei 12.546/2011 deixou de existir, excluindo da sistemática diversos setores do comércio varejista, dentre os quais o da empresa fiscalizada. Para esta, a substituição só valeu durante a exígua vigência da MP 601/2012.

Assim, tendo em vista a constatação desses fatos, foram constituídos os créditos tributários referentes às diferenças de contribuições previdenciárias patronais de 20% sobre as Folhas de Pagamento, não oferecidas à tributação devido a ajuste indevido efetuado pela empresa, que reduziu as contribuições patronais devidas.

Foram constituídos também os créditos tributários referentes às diferenças de contribuições para o RAT por ter sido declarado com alíquota incorreta, a menor, pela empresa em GFIP, uma vez que as atividades, tanto principal como secundárias, estão enquadradas na alíquota de 2% (dois por cento), mas a empresa declarou em GFIP a alíquota de 1% (um por cento) com o seu devido FAP (Fator Acidentário Previdenciário), conforme demonstrativo constante do item 3.6 do Relatório Fiscal.

A contribuinte, regularmente intimada, apresentou impugnação, requerendo a decretação da improcedência do feito.

Por sua vez, a Delegacia Regional de Julgamento em Brasília/DF entendeu por bem julgar procedente o lançamento, conforme relato acima.

Regularmente intimada e inconformada com a Decisão recorrida, a autuada, apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 8.333/8.346, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, repisa as alegações da impugnação, motivo pelo qual adoto o relatório da decisão de piso, senão vejamos:

Em preliminares, tece comentários sobre as várias Medidas Provisórias acerca da matéria em questão – Contribuição Patronal sobre a Receita Bruta e a confusão causada no tocante aos prazos de suas validades.

Consigna que a MP 601/2012, ao exceder sua validade, encerrou seus efeitos por inabilidade do Executivo e Legislativo Federais em coordenar a aprovação de seu texto a tempo. Com isso, parte do programa de desoneração da folha de pagamento é extinto, gerando a confusão que gerou, em um quadro normativo já complexo. Nesse contexto se inclui a empresa ora impugnante.

E acrescenta que com a derrocada da MP em questão, o Anexo II da Lei 12.546/2011 deixa de existir, excluindo da sistemática diversos setores do comércio varejista, inclusive a impugnante. Para esses, a substituição, somente, valia durante a vigência da MP, pois, seguramente, o Congresso Nacional não estabeleceu nenhuma norma referente a esse período, prevalecendo, portanto, a extinção da MP. Assim, criou-se uma situação totalmente desproporcional, por se impor retenções, sabidamente, superiores ao devido, além de anti-isonômica, por colocar em patamares diversos, situações idênticas, ferindo o princípio da isonomia tributária, com graves consequências constitucionais.

Expõe que a confusão é tão grande que da análise das recentes Soluções de Consulta da RFB (COSIT e DISIT), verifica-se que o Fisco entende que o fato gerador da CPRB é auferir receita, desconsiderando, no entanto, que a Lei 12.546/2011 trata de um regime de substituição e não uma nova contribuição. E reforça que o posicionamento da Receita contraria a finalidade do sistema de custeio previdenciário e cria a nova hipótese de tributação.

No que tange aos créditos tributários referentes às contribuições para o RAT, alega que a alíquota dita pela fiscalização foi de 2% quando, em realidade, a alíquota correta, conforme planilhas (duas) sendo uma do Ministério da Fazenda, ditam que seria, tanto para a atividade atacadista, quanto varejista, de 1%. Portanto, correto o cálculo efetuado pela empresa autuada, havendo, assim, necessidade de recálculo por parte da RFB.

Afirma ainda que a cobrança do RAT ajustado pelo FAP é uma imposição de tributo cuja certeza desconhecia, embora, não possa se escusar de conhecer a lei, agiu de boa fé, o que implica dizer que houve excesso de exação na imposição da multa, também.

No que se refere às contribuições patronais para a Previdência Social, mesmo se levando em conta, tenha havido erro, eis que, a Medida Provisória de nº 601/2012 tenha sido extinta, ainda assim, a empresa não deixou de pagar as devidas contribuições, porém, pelo faturamento, conforme se pode averiguar da simples leitura dos documentos que a esta se anexa, especialmente as planilhas resumo.

Por essa razão, o percentual de 75% da multa aplicada surge como um brutal excesso de exação, já que não houve qualquer iniciativa da empresa em esconder dados, ou coisa que o valha, descaracterizando, por completo, a possibilidade fiscal de estabelecer a dita sonegação. Assim, no máximo o que se poderia aceitar, levando-se em consideração a boa fé demonstrada pela empresa, seria a imposição de uma multa formal de 20%, na medida em que apenas utilizou-se de sistemática diferente daquela exigida pela fiscalização.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar o Auto de Infração, tornando-o sem efeito e, no mérito, sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rayd Santana Ferreira, Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade, **tendo em vista restar superada a discussão sobre o depósito recursal**, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

CPRB X FOLHA DE PAGAMENTO

O presente crédito foi apurado em decorrência da exclusão da empresa do regime diferenciado substitutivo da Lei nº 12.546/2011, mais comumente denominado “desoneração da folha de pagamento” concedido a determinadas empresas para recolher, em substituição às contribuições dispostas no artigo 22, inciso I e III, da Lei nº 8.212/91, a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta/CPRB.

Observa-se nos autos que a empresa, cuja atividade principal é a de Comércio varejista de produtos farmacêuticos, sem manipulação de fórmulas (CNAE 4771-7- 01), obteve até 05/2013, tratamento diferenciado e favorecido na forma de incidência da contribuição previdenciária patronal, posto que esta substituição só valeu durante a exígua vigência da MP 601/2012.

A recorrente insurge-se contra a confusão decorrente da perda de eficácia das várias Medidas Provisória acerca do regime da CPRB - Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta, gerando uma situação totalmente desproporcional, por se impor retenções, sabidamente, superiores ao devido, além de antiisonômica, por colocar em patamares diversos, situações idênticas, ferindo o princípio da isonomia tributária, com graves consequências constitucionais.

E que neste contexto, pela análise das recentes Soluções de Consulta da RFB (COSIT e DISIT), verifica-se que o Fisco entende que o fato gerador da CPRB é auferir receita, desconsiderando, no entanto, que a Lei 12.546/2011 trata de um regime de substituição e não uma nova contribuição, ou seja, entende que o posicionamento da Receita contraria a finalidade do sistema de custeio previdenciário e cria nova hipótese de tributação. No entanto, tal alegação não pode prosperar, senão vejamos:

A Constituição Federal de 1988 fez previsão para fins de financiamento da Seguridade Social da possibilidade da substituição da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento pela incidente sobre a receita ou o faturamento, conforme disposto em seu art. 195, § 13, este acrescentado pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, *verbais*:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

(...)

§ 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento.

(...)

Com fundamento neste comando constitucional, a Medida Provisória nº 540, de 2 de agosto de 2011, convertida na Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, alterou a forma de incidência da contribuição previdenciária patronal, relativamente às atividades de diversos setores da economia, com substituição da contribuição incidente sobre a folha de pagamento prevista no art. 22, incisos I e III da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, pela contribuição previdenciária sobre a receita bruta/CPRB.

A Lei 12.844 de 19 de julho de 2013 em seu art. 13 deu nova redação ao Anexo II da Lei 12.546, mas não inclui a atividade principal da empresa (**Comércio varejista de produtos farmacêuticos, sem manipulação de fórmulas (CNAE 4771-7-01)**). Continuou abrangida pela desoneração a atividade secundária de **Comércio Varejista de Cosméticos, Produtos de Perfumaria e de Higiene Pessoal (CNAE 4772-5)**. Mas de acordo com a Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011 com redação alterada pela Lei 12.844 de 19 de julho de 2013, esta deve recolher integralmente as contribuições previdenciárias patronais sobre a Folha de pagamentos (Lei 12.546 art. 13º, §9º e §10º com a redação da Lei 12.844). Transcrevemos parte da Lei 12.844, de 19 de julho de 2013, abaixo:

Lei 12.844/2013

Art. 13. A Lei no 12.546, de 14 de dezembro de 2011, passa a vigorar com as seguintes alterações:

(...).

Art. 9º (...).

9º As empresas para as quais a substituição da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento pela contribuição sobre a receita bruta estiver vinculada ao seu enquadramento no CNAE deverão considerar apenas o CNAE relativo a sua atividade principal, assim considerada aquela de maior receita auferida ou esperada, não lhes sendo aplicado o disposto no § 1º.

§ 10. Para fins do disposto no § 9º, a base de cálculo da contribuição a que se referem o caput do art. 7º e o caput do art. 8º será a receita bruta da empresa relativa a todas as suas atividades.

(grifamos)

(...)

Segundo a fiscalização, a contribuinte esteve enquadrada no regime de recolhimento da CPRB - Contribuição Previdenciária Sobre a Receita Bruta, vinculada ao enquadramento no CNAE, em substituição às contribuições previdenciárias patronais sobre as remunerações de sua Folha de Pagamento nas competências de abril e maio de 2013, pois de acordo com a Medida Provisória nº 601 de 28 de dezembro de 2012, as empresas que exerciam as atividades relacionadas no Anexo II da Lei 12.546/2011 teriam as contribuições previdenciárias patronais desoneradas e contribuiriam sobre a Renda Bruta.

No entanto, a autoridade lançadora constatou que a ora autuada, a partir da competência junho de 2013 deixou de ser abrangida pelo regime da CPRB, pois a citada Medida Provisória nº 601 de 28/12/2012, ao exceder sua validade nesta data, encerrou seus efeitos devido a não aprovação de seu texto a tempo, conforme se verifica no ato declaratório nº 36 de 2013, do Presidente da Mesa do Congresso Nacional.

Por sua vez, a Lei 12.844 de 19 de julho de 2013, em seus artigos 13 e 14 altera a Lei 12.546, mas no anexo II não consta a atividade preponderante da empresa, que é a do CNAE 4771-7-01 (Comércio varejista de produtos farmacêuticos, sem manipulação de fórmulas) como desonerada, devendo a empresa retornar a recolher as contribuições patronais sobre a totalidade de sua Folha de Pagamento.

No entanto, esta não só deixou de declarar em GFIP parte das contribuições patronais sobre a folha de pagamentos como devidas, ao efetuar ajuste indevido das mesmas no campo compensações das GFIPs de seus estabelecimentos, como também se considerou indevidamente enquadrada no regime da CPRB no período de junho de 2013 e de setembro de

2013 a dezembro de 2015, não recolhendo a totalidade das contribuições previdenciárias patronais de 20% sobre sua folha de pagamentos.

Assim tendo em vista a constatação desses fatos, foram constituídos os créditos tributários referentes às diferenças de contribuições previdenciárias patronais de 20% sobre as Folhas de Pagamento, não oferecidas à tributação devido a ajuste indevido efetuado pela empresa, que reduziu as contribuições patronais devidas, tendo sido elaborado um Relatório Analítico dos Ajustes Indevidos em GFIP, constante no item 3.4 do Relatório Fiscal, por mês, estabelecimento, GFIPs, Código de Controle, dia de envio e valor compensado indevidamente.

E em que pese os argumentos da recorrente de que a Fiscalização tenha criado novo imposto, observa-se que a partir do momento em que os efeitos da Medida Provisória nº 601/2012, que amparava a inclusão dos CNAEs da contribuinte no Anexo II da Lei nº 12.546, de 14/12/2011, no regime diferenciado de substituição da contribuição previdenciária perdeu sua eficácia, a empresa deve voltar a declarar e recolher suas contribuições como as demais empresas em geral, nos termos previstos no art. 22, incisos I e III da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

Ademais, essa também foi a conclusão da autoridade julgadora de primeira instância, e com base no permissivo constante do art. 57, § 3º, do RICARF, acrescento a fundamentação como razões de decidir:

Dessa forma, em face da constatação de que não houve recolhimento das contribuições previdenciárias patronais após a perda do direito, a autoridade fiscal que tem suas atividades vinculadas à lei está obrigada a lançar o crédito tributário, sob pena de responsabilidade funcional, conforme determina o art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172/66, *in verbis*:

CTN - Lei nº 5.172/66 Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

(...).

No presente caso, considerando que a empresa não estava mais amparada pelo tratamento diferenciado, desde 06/06/2013, fim da vigência da MP 601/2012, a partir dessa data, portanto, a empresa estava sujeita às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas não amparadas por nenhum tratamento diferenciado de tributação, mas declarou-se como se ainda estivesse e não recolheu as contribuições patronais.

Essas são as razões de decidir do órgão de primeira instância, as quais estão muito bem fundamentadas, motivo pelo qual, após análise minuciosa demanda, compartilho das conclusões acima esposadas.

Neste diapasão, deve ser mantida a autuação neste ponto.

DA CONTRIBUIÇÃO AO SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO –

SAT

Foram apuradas, no presente lançamento, diferenças devidas a título de contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho

(SAT/RAT/GILRAT), incidentes sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados a serviço do contribuinte, no período de 01/2013 a 13/2015.

Na hipótese dos autos, os fatos constitutivos do crédito tributário tomaram por base as informações prestadas, mensalmente, em GFIP pela autuada. Todavia, ao confrontar o CNAE declarado com a correspondente alíquota do grau de risco utilizada pela empresa, a fiscalização constatou incoerências, ou seja, a alíquota declarada está em desconformidade com a Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco, elaborada com base na Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE, prevista no Anexo V do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, para o período fiscalizado que é de 01/2013 a 13/2015.

A cobrança da referida contribuição está prevista no artigo 22, II, da Lei nº 8.212/1991, e no artigo 202 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, sendo de responsabilidade da empresa o auto enquadramento na Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE, de acordo com a atividade preponderante em cada estabelecimento.

De acordo com a Fiscalização a empresa possui 31 estabelecimentos e tem como atividade econômica principal o comércio varejista de produtos farmacêuticos, sem manipulação de fórmulas (CNAE 4771-7-01) tendo como atividade secundária o comércio varejista de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal (CNAE 4772-5). A matriz tem registrado na Receita Federal como atividade principal o comércio atacadista de medicamentos e drogas de uso humano (CNAE 4644-3-01) e secundário o CNAE 4771-7-01 que é o informado como atividade do estabelecimento na GFIP. Neste ponto, apenas menciono que a atividade econômica não é sinônima de atividade preponderante, no entanto, para o presente caso, essa discussão não é necessária para o deslinde da controvérsia.

Informa ainda a Fiscalização que as atividades, tanto principal como secundárias da empresa estão enquadradas na alíquota de 2% (dois por cento), mas esta declarou em GFIP a alíquota de 1% (um por cento) com o seu devido FAP (Fator Acidentário Previdenciário).

Informa ainda a autoridade lançadora que as atividades, tanto principal como secundárias da empresa estão enquadradas na alíquota de 2% (dois por cento), mas esta declarou em GFIP a alíquota de 1% (um por cento) com o seu devido FAP (Fator Acidentário Previdenciário).

E não obstante a recorrente argumentar que declarou e recolheu corretamente o RAT/SAT na alíquota 1% requerendo o recálculo por parte da RFB, de acordo com o Anexo V do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, para as empresas enquadradas nos CNAE Fiscal nº **4771-7-01, 4772-5 e 4644-3-01**, caso da contribuinte, a alíquota correta é de 2%, conforme anexo encimado.

Assim, considerando o objeto da empresa e declarado pela própria, cujas alíquotas do CNAE informados não estão em consonância com o Decreto nº 6.957/09, a fiscalização então procedeu às devidas retificações e lançou de ofício as diferenças de valores de contribuições patronais devidas à Seguridade Social a título de SAT/GILRAT, tendo, inclusive, elaborado o Demonstrativo da Divergência de GILRAT, demonstrando, por estabelecimento e por competência (01/2013 a 12/2015) as bases declaradas, os códigos de controle das GFIPs, dias de envio, soma das remunerações dos segurados empregados, a diferença de alíquota do RAT de 1,00 % já ajustada com o FAP informado acima.

Dessa feita, não merece reparo o lançamento.

DA MULTA DE OFÍCIO

Insurge-se a recorrente contra a cobrança da multa no percentual de 75%, por ter deixado de pagar as contribuições previdenciárias devidas, e que surge como um brutal excesso de exação. E que no máximo o que se poderia aceitar, levando-se em consideração a boa fé demonstrada pela empresa, seria a imposição de uma multa formal de 20%, na medida em que apenas utilizou-se de sistemática diferente daquela exigida pela fiscalização.

No presente caso, o lançamento decorreu de procedimento de ofício (ação fiscal) junto ao contribuinte, estando correta a penalidade aplicada, nos termos do disposto nos artigos 35-A da Lei nº 8.212/1991 e 44 da Lei nº 9.430/1996. Ou seja, os acréscimos legais foram corretamente aplicados pela fiscalização, sendo inteiramente improcedentes as alegações relativas a esse aspecto do lançamento, quando argumenta que se prontifica a pagar somente o percentual de 20%%.

A recorrente afirma não haver má-fé, ocorre que, a boa-fé ou má-fé da contribuinte costuma ser apenada com a qualificação da multa, o que não se observou no caso dos autos e, a sua intenção, quanto ao recolhimento do tributo em sim, não tem o condão de rechaçar a exigência fiscal.

Com mais especificidade, a legislação de regência estabelece que a responsabilidade por infrações, independe dos efeitos do ato praticado pelo contribuinte. É o que se extrai do artigo 136 do Código Tributário, nos seguintes termos:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Assim, escoreita a decisão recorrida devendo nesse sentido ser mantido o lançamento na forma ali decidida.

Por todo o exposto, estando o Auto de Infração, *sub examine*, em consonância com as normas legais que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira