



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

Processo nº 11080.724594/2011-82
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2302-003.219 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de julho de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente TECNOVARS COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/12/2010

SIMPLES

A exclusão do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno -SIMPLES, implica no recolhimento das contribuições previdenciárias, antes substituídas.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA

Em virtude do disposto no art. 17 do Decreto n° 70.235 de 1972 somente será conhecida a matéria expressamente impugnada.

AUTO-DE-INFRAÇÃO. GFIP. DADOS NÃO CORRESPONDENTES A TODOS OS FATOS GERADORES.

Constitui infração a apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, conforme artigo 32, Inciso IV e §5º, da Lei n° 8.212/91.

GFIP. CFL 68. ART. 32-A DA LEI n° 8.212/91 RETROATIVIDADE BENIGNA.

As multas decorrentes de entrega de GFIP com incorreções ou omissões foram alteradas pela Medida Provisória n° 449/2008, a qual fez acrescentar o Art. 32-A à Lei n° 8.212/91. Incidência da retroatividade benigna encartada no art. 106, II, 'c' do CTN, eis que a norma posterior comina ao infrator penalidade menos severa que aquela prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração autuada.

MULTA MORATÓRIA E MULTA DE OFÍCIO

A multa moratória deve ser aplicada conforme previa o art. 35, II, da Lei n° 8.212/1991, com a redação vigente à época dos fatos geradores para as competências até 11/12/2008. Para a competência 12/2008, há que ser aplicado o artigo 35-A, da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela MP n.º 449/2008,

convertida na Lei n.º 11.941/2009, multa de ofício. Não recolhendo na época própria o contribuinte tem que arcar com o ônus de seu inadimplemento.

OMISSÃO OU INCORREÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO. ART. 33 E PARÁGRAFOS DA LEI Nº 8.212/1991. OBRIGAÇÃO COMPROVADAMENTE DESCUMPRIDA. APLICAÇÃO DE MULTA CORRETA.

Comprovado o descumprimento da obrigação acessória prevista no art. 33 e parágrafos da Lei nº 8.212/1991, correta está a multa que teve seu cálculo baseado nos termos dos arts. 92 e 102 do mesmo diploma, combinado com o art. 283, II, “b” do Regulamento da Previdência Social, jamais a da Lei 8.218/1991, o que ocorreu no caso em tela, motivo da decretação de nulidade por vício material.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, devendo a multa aplicada ser calculada considerando as disposições do art. 35, II, da Lei nº. 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.876/99, para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória n. 449 de 2008, ou seja, até a competência 11/2008, inclusive. Vencidos na votação os Conselheiros Leo Meirelles do Amaral, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Leonardo Henrique Pires Lopes, por entenderem que a multa aplicada deve ser limitada ao percentual de 20% em decorrência das disposições introduzidas pela MP 449/2008 (art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação da MP nº 449/2008 c/c art. 61, da Lei nº 9.430/96). Por unanimidade de votos em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para que a multa do AIOA CFL 68 DEBCAD 37.333.062-6, seja calculada considerando as disposições do artigo 32-A, inciso I, da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei nº 11.941/2009. Por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir do lançamento o Auto de Infração de Obrigação Acessória DEBCAD nº 37.333.071-05 (CFL 22), anulado por vício material, vencidos os Conselheiros André Luís Mársico Lombardi e Arlindo da Costa e Silva. Quanto à natureza do vício, por maioria de votos, foi declarado como material, vencidos a Conselheira Relatora e o Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, que entenderam ser o vício de natureza formal. O Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes fará o voto vencedor quanto à natureza do vício.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

PRESIDENTE DA SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO NA DATA DA FORMALIZAÇÃO.

(assinado digitalmente)

Andrea Brose Adolfo

Relatora ad hoc na data da formalização.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira

Redator ad hoc na data da formalização.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: LIEGE LACROIX THOMASI (Presidente e Relatora), ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, ARLINDO DA COSTA E SILVA, LEO MEIRELLES DO AMARAL, JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES (Redator).

Relatório

Conselheira Andrea Brose Adolfo - Relatora designada ad hoc na data da formalização

Para registro e esclarecimento, pelo fato da conselheira responsável pelo relatório ter deixado o CARF antes de sua formalização, fui designada AD HOC para fazê-lo.

Esclareço que aqui reproduzo o relato deixado pelo conselheiro nos sistemas internos do CARF, com as quais não necessariamente concordo.

Feito o registro.

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou procedente os seguintes autos de infração, lavrados em 24/06/2011 e cientificados ao sujeito passivo em 28/06/2011, abrangendo o período de 07/2007 a 12/2010:

Auto de Infração de Obrigação Principal – AIOP DEBCAD 37.333.063-4, referente às contribuições patronais e SAT, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, comissões e às contribuições patronais incidentes sobre a remuneração de contribuintes individuais, a título de lucros antecipados a sócios. Também foi tomado como salário de contribuição o percentual de 40%, sobre o faturamento da empresa apurado nas contas contábeis Vendas de Serviços e Receitas com Comissões.

Auto de Infração de Obrigação Principal – AIOP DEBCAD 37.333.069-3, referente às contribuições previdenciárias relativas à cota dos segurados, sobre as bases acima descritas;

Auto de Infração de Obrigação Principal – AIOP DEBCAD 37.333.064-2, referente às contribuições arrecadadas para os Terceiros, sobre as mesmas bases;

Auto de Infração de Obrigação Acessória – AIOA DEBCAD 37.333.071-5, CFL 22, lavrado por ter apresentado arquivos e sistemas de informações em meio digital correspondente a sua contabilidade e às folhas de pagamento com incorreções e omissões;

Auto de Infração de Obrigação Acessória – AIOA DEBCAD 37.333.070-5, CFL 30, lavrado por ter a recorrente apresentado as folhas de pagamento em desacordo com os padrões e normas estabelecidos pela legislação previdenciária, por não ter incluído todos os valores da remuneração dos segurados empregados, comissões, e dos contribuinte individuais, pro-labore, nas folhas de pagamento;

Auto de Infração de Obrigação Acessória – AIOA DEBCAD 37.333.072-3, CFL 38, porque os registros contábeis, consubstanciados nos Livros Diários de 2007, 2008, 2009 e 2010 da recorrente contém informação diversa da realidade e omite informações verdadeiras. A contabilidade não registra todas as despesas existentes, ou as contabiliza em valores ínfimos, o que faz o lucro apurado não ser o real;

Auto de Infração de Obrigação Acessória – AIOA DEBCAD 37.333.062-6, CFL 68, lavrado por ter a autuada informado nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP's, o código de optante pelo SIMPLES, quando não o era, e por não ter informado todos os fatos geradores de contribuição previdenciária, como os valores pagos aos segurados empregados como comissões e aos contribuintes individuais, como o pro-labore, tudo no período de 07/2007 a 11/2008.

O Relatório Fiscal é extenso e minucioso ao explicar a situação fática e documental encontrada na empresa quando da auditoria realizada. Traz o relatório que a autuada se entendia como optante do SIMPLES no período de 07/2007 a 12/2010, sendo que pelos dados constantes nos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil, a mesma foi excluída do SIMPLES em 30/06/2007 e apenas ingressou no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES Nacional a partir de 01/01/2011, fls. 178/179, dos autos.

Aduz o relatório que a autuada possuía Ação Judicial **MS 2008.71.00.000345-4/RS** e obteve liminar para inclusão no Sistema, mas sentença publicada em 26/05/2008, com EMENTA publicada em 01/07/2010, excluiu o contribuinte do SIMPLES retroativamente a 01/07/2004, documentos de fls. 183/194.

A contabilidade da recorrente foi desconsiderada por não registrar todas as despesas incorridas ou contabilizando-as por valores ínfimos. Após a solicitação de esclarecimentos, com a emissão de Termo de Intimação Fiscal, acerca da conta contábil COMISSÕES DE VENDAS 620101080000515, os documentos apresentados pela autuada para comprovar lançamentos estavam nitidamente adulterados, demonstrando terem sido recortados e sem a data dos depósitos bancários, confeccionados em 2011, dois anos após os pagamentos e descrevendo que foram pagos a título de ajuda de custo e ressarcimento de despesas com locomoção, estadias e alimentação em visitas a clientes/representadas.

O único bem da empresa é um software de pequeno valor, e não apresenta qualquer contrato de comodato para todas as suas instalações. Não possui veículos próprios. Não há lançamentos contábeis de despesas de energia elétrica e em total descompasso com as regras contábeis, contabilidade da autuada registra despesas de outra empresa TECNOVA REPRESENTAÇÕES COMERCIAIS LTDA.

O Relatório Fiscal detalha, às fls. 109/113, às quais me reporto por economia processual, todas as irregularidades encontradas na contabilidade, o que motivou a sua desconsideração.

Após a impugnação, os autos baixaram em diligência, fls. 2482/2484, para esclarecimentos acerca de qual atividade a empresa exerce e qual o seu correto enquadramento no CNAE.

Informação Fiscal de fls. 2493/2494, mantém o CNAE como lançado e informado pelo contribuinte na GFIP, 4673.7.00 – Comércio Atacadista de Materiais Elétricos e também mantém o crédito como lançado.

O contribuinte foi cientificado, se manifestou e às fls.2813, o processo baixa novamente em diligência, nos seguintes termos:

A fiscalização foi demandada (fls. 2482 a 2484) a informar quais eram as atividades efetivamente exercidas pela impugnante, bem como o seu correto enquadramento na Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE.

Em resposta à diligência (fls. 2493 e 2494), a AFRFB afirmou que a empresa atua no ramo de representação comercial, mas conclui que a CNAE correta é 4673.7.00 – comércio atacadista de material elétrico.

Considerando que as conclusões divergem do exposto no corpo do despacho, sugere-se que o processo seja novamente encaminhado à autoridade lançadora, para manifestação conclusiva quanto às atividades do contribuinte e seu enquadramento na CNAE.

Nova Informação Fiscal às fls. 2815/2816, diz que o código CNAE onde se enquadra a empresa é o código 4618499 – Outros Representantes Comerciais e Agentes do Comércio Especializado em Produtos não Especificados Anteriormente, sendo que o débito foi lavrado com o CNAE errado, mas o mantém integralmente.

Mais uma vez o contribuinte foi cientificado do resultado da diligência e se manifestou, após o que, Acórdão de fls. 2839/2857, pugnou pela procedência do lançamento.

Inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário, arguindo em síntese:

- a) que ajuda de custo não é remuneração;
- b) que os valores foram pagos a título de ajuda de custo e não de comissões;
- c) que está enquadrada no SIMPLES por decisão judicial;
- d) que por estar enquadrada no SIMPLES poderia ter a contabilidade simplificada, o que justifica as informações que o Fisco diz inexatas e as omissões;
- e) que por estar enquadrada no SIMPLES não há fato gerador de contribuição previdenciária;
- f) que o indeferimento do pedido para se enquadrar no SIMPLES se deu em 23/10/2007, e ocorreu por conta de débitos junto à Prefeitura de Porto Alegre, mas tais pendências nunca ocorreram, que foi vítima da desorganização da Prefeitura de Porto Alegre;
- g) que em 2008 solicitou novamente o seu enquadramento, mas houve nova negativa por conta de débitos com a Receita Federal, que também não existem;
- h) que por sua atividade pode se enquadrar no SIMPLES;
- i) que as multas não podem ser cobradas acima de 20% por configurar confisco;
- j) que há bis in idem na aplicação de multa moratória e juro moratório;

k) que não pode ser aplicada multa de ofício, pois o contribuinte sequer esta obrigado ao recolhimento das contribuições por ser do SIMPLES.

Por fim, requer:

- seja reformada a decisão administrativa de primeira instância considerando-se totalmente nulo e desconstituindo-se o Auto de Infração em face da inexistência de obrigação por estar enquadrado no Simples Nacional;

- caso as provas juntadas no processo administrativo não sejam suficientes, requer seja intimada a Secretaria da Fazenda Municipal de Porto Alegre para que junte os comprovantes de que a empresa recorrente jamais esteve em débito para com este ente tributante;

- seja determinada a eliminação ou a redução da multa moratória aplicada acima do percentual de 20% (vinte por cento), eis que confiscatória, bem como seja afastada a cobrança da multa de ofício, posto que o Autuado não era devedor das contribuições em tela;

- seja afastada a cumulação de juros e multa moratória.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Andrea Brose Adolfo - Relatora *ad hoc* na data da formalização.

Para registro e esclarecimento, pelo fato da conselheira responsável pelo voto ter deixado o CARF antes de sua formalização, fui designada AD HOC para fazê-lo.

Esclareço que aqui reproduzo - integralmente - as razões de decidir da então conselheira, constantes dos arquivos do CARF, com as quais não necessariamente concordo.

Feito o registro.

O recurso cumpriu com o requisito de admissibilidade frente à tempestividade, devendo ser conhecido e examinado.

O lançamento refere-se às contribuições previdenciárias devidas e incidentes sobre a remuneração de segurados empregados e contribuintes individuais, apuradas através de documentos examinados ao longo da auditoria fiscal, que desconsiderou a contabilidade da empresa frente às inúmeras irregularidades apontadas no Relatório Fiscal e para as quais a recorrente não apresentou qualquer explicação ou justificativa.

Tal fato motivou a lavratura do Auto de Infração AIOA DEBCAD 37.333.072-3, CFL 38, porque os registros contábeis, consubstanciados nos Livros Diários de 2007, 2008, 2009 e 2010, contém informação diversa da realidade e omitem informações verdadeiras, de forma que a contabilidade não registra todas as despesas existentes, ou as contabiliza em valores ínfimos, fazendo com que o lucro apurado não seja real.

Ao agir desta forma, a recorrente descumpriu a obrigação acessória prevista no artigo 33, parágrafos 2º, 3º, da Lei nº 8.212/91 e sujeitou-se ao arbitramento das contribuições devidas, na forma do §6º, do mesmo artigo legal:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

§ 2º A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da

Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

O Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3048/99, traz no seu artigo 233, parágrafo único, o que se considera documento deficiente:

.Art.233. Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social e a Secretaria da Receita Federal podem, sem prejuízo da penalidade cabível nas esferas de sua competência, lançar de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa, ao empregador doméstico ou ao segurado o ônus da prova em contrário

Parágrafo único. Considera-se deficiente o documento ou informação apresentada que não preencha as formalidades legais, bem como aquele que contenha informação diversa da realidade, ou, ainda, que omita informação verdadeira.

Saliento que o direito tributário utiliza-se de institutos de outros ramos do direito, mormente do direito privado, para instituir as hipóteses de incidência tributária, bem como prescrever obrigações acessórias que, nos termos do art.115, do CTN - Código Tributário Nacional, constituem-se na imposição de prática ou abstenção de ato que não configure obrigação principal. Ao instituir obrigações acessórias o legislador visa permitir, aos órgãos competentes, uma eficaz administração tributária.

Assim, não cabe, nem deve o legislador tributário disciplinar determinadas condutas, já reguladas no ordenamento jurídico, bastando, para tanto, incorporá-las ao direito tributário. Isto significa que, quando a Lei n.º 8.212/91 prescreve a exibição de livros e documentos relacionados a estas contribuições, é evidente que nestes comandos está implícito o dever da empresa de observar a legislação que rege a matéria.

Portanto, o procedimento fiscal está amparado no que prescreve o artigo antes citado e compete à fiscalização da Receita Federal do Brasil solicitar e examinar livros e documentos da empresa a fim de assegurar o correto e eficaz cumprimento das obrigações principais e acessórias, relativamente às contribuições previdenciárias.

A recorrente centra suas razões na assertiva de que é optante do SIMPLES e por isso está desobrigada de apresentar contabilidade regular, podendo manter a contabilidade simplificada; que obteve direito à opção através de ação judicial; que não há fato gerador por ser inscrita no SIMPLES; que não há débitos que impeçam a sua inscrição no programa e que a multa é confiscatória e os juros ilegais.

Destarte, do exame da peça recursal é de se ver que os lançamentos referentes aos autos de infração por descumprimento de obrigação acessória, que o lançamento relativo à aferição indireta da base de cálculo da contribuição previdenciária com base no faturamento e que o lançamento relativo à distribuição de lucro como pro-labore, tem-se como procedentes, porque a recorrente não se insurgiu contra os mesmos e em virtude do disposto no art. 17 do Decreto n.º 70.235 de 1972 somente será conhecida a matéria expressamente impugnada:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997)

Quanto às matérias argüidas, tenho que é improcedente a alegação de que os pagamentos efetuados aos segurados empregados a título de comissões, assim lançados pela própria recorrente nos seus registros contábeis, se configuram em pagamentos de ajuda de custo, porque a legislação é clara ao definir que a rubrica “ajuda de custo” na forma de excludente do salário de contribuição, conforme alínea “g” do § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/91, deve ser paga em parcela única e recebida em decorrência da mudança do local de trabalho do empregado, conforme art. 470 da CLT, na redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97, o que efetivamente não ocorreu no presente lançamento. Tampouco a recorrente comprovou suas alegações.

É também totalmente infundada a alegação da inexistência de fato gerador, porque está devidamente comprovado e demonstrado ns autos que a recorrente não era optante do SIMPLES no período lançado nesta autuação, de 01/2007 a 12/2010. Às fls. 178, consta a informação constante dos Sistemas Informatizados da Receita Federal do Brasil de que a recorrente foi excluída do SIMPLES Federal em 30/06/2007, sendo que apenas em 01/01/2011, vem a ser optante do SIMPLES Nacional, fls. 179.

São, portanto, totalmente inócuas as arguições que buscam desconstituir o lançamento sob a premissa de que a recorrente estava sob a égide da legislação do SIMPLES, no período do débito.

Quanto à alegação de que não está obrigada a apresentar contabilidade regular, podendo optar pela simplificada, lembro à recorrente que ela mesma apresentou a contabilidade de acordo com a apuração de lucro real, apresentando os Livros Diários de 2007 a 2010, sendo que o Fisco comprovou que a escrituração efetuada pela recorrente era dissonante da realidade existente, o que motivou a sua desconsideração, deixando de fazer prova a favor do contribuinte.

As alegações pertinentes à sua atividade, que não é condição impeditiva para a opção e quanto à inexistência de débitos fazendários, não vou me pronunciar porque não é objeto desta autuação perquirir acerca da possibilidade ou não da empresa ser optante do SIMPLES. Tal fato já se encontra consumado e o entendimento confirmado de que a recorrente não era optante do SIMPLES no período notificado.

Não possui natureza de confisco a exigência da multa moratória, conforme previa o art. 35 da Lei n.º 8.212/1991, vigente à época do lançamento. Não recolhendo na época própria o contribuinte tem que arcar com o ônus de seu inadimplemento. Se não houvesse tal exigência haveria violação ao princípio da isonomia, pois o contribuinte que não recolhera no prazo fixado teria tratamento similar àquele que cumprira em dia com suas obrigações fiscais.

O art. 35 da Lei nº 8.212/1991 dispõe, nestas palavras:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99)

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; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).

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

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).

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; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).

§ 1º Nas hipóteses de parcelamento ou de reparcèlement, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o Caput e seus incisos. (Parágrafo acrescentado pela MP nº 1.571/97, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528/97)

§ 2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar. (Parágrafo acrescentado pela MP nº 1.571/97, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528/97)

§ 3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcèlement somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o § 1º deste artigo. (Parágrafo acrescentado pela MP nº 1.571/97, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528/97)

§ 4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.876/99).

Entretanto, é de se notar que no caso em tela, o fisco ao promover a aplicação da multa, efetuou uma comparação entre a multa de 24%, prevista no artigo 35, inciso II, acrescida da multa pelo descumprimento de obrigação acessória e pela multa imposta pela legislação vigente quando do lançamento, multa de ofício de 75%, prevista no artigo 44, da Lei n.º 9.430/96, a fim de apurar o percentual mais benéfico ao contribuinte, que do resultado se mostrou a multa de ofício, sendo então aplicada.

Contudo, meu entendimento é que à luz da legislação vigente, as multas devem ser aplicadas de forma isolada, conforme o caso, por descumprimento de obrigação principal ou de obrigação acessória, da forma mais benéfica ao contribuinte, de acordo com o disposto no artigo 106, do Código Tributário Nacional.

Embora, em algumas vezes, a obrigação acessória descumprida esteja diretamente ligada à obrigação principal, isto não significa que sejam únicas para aplicação de multa conjunta. Pelo contrário, uma subsiste sem a outra e mesmo não havendo crédito a ser lançado, é obrigatória a lavratura de auto de infração se houve o descumprimento de obrigação acessória. As condutas são tipificadas em lei, com penalidades específicas e aplicação isolada.

O art. 44 da Lei n.º 9.430/96, traz que a multa de ofício de 75% incidirá sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento, de falta de declaração e nos de declaração inexata. Portanto, está claro que as três condutas não precisam ocorrer simultaneamente para ser aplicada a multa:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

Quando o contribuinte tiver recolhido os valores devidos antes da ação fiscal, não será aplicada a multa de 75% prevista no art. 44 da Lei nº 9.430; porém, se apesar do pagamento não tiver declarado em GFIP, é possível a aplicação da multa isolada do art. 32-A da Lei nº 8.212, justamente por se tratar de condutas distintas.

Se o contribuinte tiver declarado em GFIP não se aplica a multa do art. 44 da Lei nº 9.430, sendo aplicável somente a multa moratória do art. 61 da Lei nº 9430, pois os débitos já estão confessados e devidamente constituídos, sendo prescindível o lançamento.

A multa do art. 44 da Lei nº 9.430 somente se aplica nos lançamentos de ofício. Desse modo, se o contribuinte tiver declarado em GFIP, mas não tiver pago, o art. 44 da Lei 9.430 não é aplicado pelo motivo de o contribuinte não ter recolhido, mas ter declarado. Neste caso, não se aplica o art. 44 em função de não haver lançamento de ofício, pois o crédito já está constituído pelo termo de confissão que é a GFIP. E nas hipóteses em que o contribuinte não tiver recolhido e não tiver declarado em GFIP, há duas condutas distintas: por não recolher o tributo e ser realizado o lançamento de ofício, aplica-se a multa de 75%; e por não ter declarado em GFIP a multa prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212. Conforme já foi dito, a multa será aplicada ainda que o contribuinte tenha pago as contribuições, conforme previsto no inciso I do art. 32 A.

Pelo exposto, é de fácil constatação que as condutas de não recolher ou pagar o tributo e não declarar em GFIP não estão tipificadas no mesmo artigo de lei, no caso o art. 44 da Lei nº 9.430/96. A lei ao tipificar essas infrações, inclusive em dispositivos distintos, demonstra estar tratando de obrigações, infrações e penalidades tributárias distintas, que não se confundem e tampouco são excludentes.

Portanto, no exame do caso em questão é de se ver que a aplicação do artigo 35 da Lei nº 8.212/91, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores até a competência 11/2008, traz percentuais variáveis de acordo com a fase processual em que se encontre o processo de constituição do crédito tributário e se mostra mais benéfico ao contribuinte, uma vez em que se aplicando a redação dada pela Lei nº 11.941/2008, mais precisamente o artigo 35 A da Lei nº 8.212/91, o valor da multa seria mais oneroso, pois deveria ser aplicado o artigo 44, I da Lei nº 9430/96, já transcrito anteriormente.

No que se refere ao auto de infração por descumprimento de obrigação acessória, porque foi informado nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP's, o código de optante pelo SIMPLES, quando não o era, e por não ter informado todos os fatos geradores de contribuição previdenciária, como os valores pagos ao segurados empregados como comissões e aos contribuintes individuais, como o pro-labore, temos que a recorrente infringiu o artigo 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91 e artigo 225, inciso IV do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, pois é obrigada a informar, mensalmente, ao INSS, 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 do interesse do Instituto, sendo que a apresentação do documento com

dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada.

A multa referente ao descumprimento da obrigação acessória, que originou este auto de infração, estava contida no artigo 32, § 5º da Lei n.º 8.212/91 e artigo 284, inciso II, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99.:

Entretanto, há que se observar a retroatividade benigna prevista no art. 106, inciso II do CTN. As multas em GFIP foram alteradas pela Medida Provisória n.º 449 de 2008, que beneficiam o infrator. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei n.º 8.212, já na redação da Lei n.º 11.941/2009, nestas palavras:

“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.”

Conforme previsto no art. 106, inciso II do CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, 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, no caso presente, há cabimento do art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional.

Com referência ao Auto de Infração de Obrigação Acessória, lavrado no CFL 22, porque os arquivos e sistemas de informações em meio digital correspondente à contabilidade e às folhas de pagamento foram apresentados com incorreções e omissões, entendendo que autuação padece de nulidade, porque a capitulação legal da infração foi errônea.

Em matéria previdenciária, a obrigação da empresa no que se refere à apresentação de documentos e informações relativos às contribuições previdenciárias e necessárias ao desenvolvimento da auditoria fiscal, está contida no artigo 33 da Lei n.º 8.212/91:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos.

§ 1º É prerrogativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil, o exame da contabilidade das empresas, ficando obrigados a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados o segurado e os terceiros responsáveis pelo recolhimento das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a outras entidades e fundos.

§ 2º A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei.

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida.

Assim, é de se notar que quando o Fisco solicita, através do Termo de Início de Procedimento Fiscal os arquivos digitais, a fundamentação legal para tanto é a retrocitada. O artigo 33 e seus parágrafos da Lei n.º 8.212/91, contém a obrigação tributária acessória relativa ao fornecimentos de informações necessárias à fiscalização e está contida na Lei de Custeio, cuja penalidade também nela se encontra, mais precisamente nos artigos 92 e 102

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

(...).

Art. 102. Os valores expressos em moeda corrente nesta Lei serão reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social.

Já o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, especifica o valor da multa a ser aplicada, quando ocorrida a infração:

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

(...).

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

(...).

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

Portanto, se a Lei n.º 8.212/91 e seu Decreto Regulamentador n.º 3.048/99, tipificam a obrigação acessória relativa à contribuição previdenciária e prescrevem a penalidade a ser aplicada em caso de infração à legislação, não vejo como aplicar outro diploma legal, no caso a Lei 8.218/91, para punir a conduta do contribuinte.

Em matéria previdenciária, existe a lei específica que pune a conduta do contribuinte de não apresentar a documentação ou as informações necessárias ao desenvolvimento da auditoria fiscal previdenciária, ou apresentá-las de modo deficiente com incorreções ou omissões, de forma que não é possível se valer também de outra Lei para, sob pena de bis in idem.

Ademais a Lei nº 8.212/91, não foi revogada pela Lei nº 8.218/91, que sustentou a autuação no CFL 22, sendo que tal legislação não era incompatível com a Lei anterior e tampouco regulou a matéria tratada por ela. Por isso, deve ser aplicada a lei específica da matéria, no caso, a Lei nº 8.212/91, que dispõe sobre o Plano de Custeio da Previdência Social, onde se encontram as contribuições previdenciárias.

Já a Lei nº 8.218/1991, por sua vez, dispõe sobre impostos e contribuições federais, de forma genérica, inclusive sobre a prestação de informações à fiscalização e respectivas penalidades, excluindo-se da sua abrangência, contudo, o que se relacionar às contribuições previdenciárias, sob pena de bis in idem.

Do exame de ambas as leis, se vê que no caso em questão, deve ser aplicada a Lei nº 8.212/91, porque a penalidade imposta pela Lei nº 8.218/91, tem aplicação limitada às hipóteses em que o tributo tem no seu fato gerador relação com a receita bruta auferida pela empresa, o que não é o caso da regra geral das contribuições previdenciárias.

Destarte, minha posição é de que o Auto de Infração de Obrigação Acessória – AIOA DEBCAD 37.333.071-5, CFL 22, deve ser anulado por vício formal, eis que foi lavrado com a capitulação legal errônea.

CONCLUSÃO:

Por todo exposto, voto pelo provimento parcial do recurso, para: a) excluir do lançamento o AIOA DEBCAD 37.333.071-5, CFL 22; b) que a multa aplicada no AIOA DEBCAD 37.333.062-6, CFL 68, seja recalculada levando em consideração as disposições contidas no artigo 32-A, inciso I, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, e c) que a multa aplicada nos Autos de Infração de Obrigação Principal seja aplicada na forma do art. 35, II, da Lei nº 8.212/1991, para as competências até 11/12/2008

Foi assim que a conselheira votou na sessão de julgamento, conforme registro.

(assinado digitalmente)

Andrea Brose Adolfo

Relatora ad hoc na data da formalização.

Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Oliveira - Redator designado ad hoc na data da formalização.

Para registro e esclarecimento, pelo fato dos conselheiros responsáveis pelos votos vencido e vencedor não mais integrarem o colegiado, fui designado AD HOC para redigir o voto vencedor. Portanto, utilizarei do resultado da ata para redigir o voto vencedor, com razões que não necessariamente concordo.

Feito o registro.

Em análise dos sistemas do CARF, encontramos votos do conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, sobre situação litígio idêntico, que utilizaremos, integralmente, como razões de decidir, a fim de configurar o vício existente como material (Acórdão 2302-003.034):

"Após análise das razões contidas no voto proferido pelo Ilmo. Conselheiro Relator, peço a máxima vênia para divergir do seu entendimento, pelos fundamentos a seguir expostos:

A obrigação do contribuinte de apresentar todas as informações solicitadas pela fiscalização está prevista no art. 33 da Lei nº 8.212/1991, que disciplina as obrigações tributárias relativas às contribuições previdenciárias, inclusive acessórias:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos.

§ 1º É prerrogativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil, o exame da contabilidade das empresas, ficando obrigados a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados o segurado e os terceiros responsáveis pelo recolhimento das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a outras entidades e fundos.

§ 2º A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei.

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida.

O ensinamento retrocitado é corroborado pelo Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIPF, uma vez que o Auditor Fiscal, ao solicitar os arquivos em meio digital a serem apresentados pela empresa, o faz com base nesta mesma legislação.

O artigo 33, §§1º e 2º da Lei nº 8.212/1991 é exatamente aquele que autoriza o auditor fiscal a solicitar as informações de interesse da fiscalização, sendo obrigação tributária acessória já contida na Lei de Custeio da Previdência Social, cuja penalidade também está prevista na mesma Lei, nos seus arts. 92 e 102:

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

(...)

Art. 102. Os valores expressos em moeda corrente nesta Lei serão reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social.

Remetendo-se ao Regulamento da Previdência Social, neste é que devemos encontrar a conduta tipificada e o valor da multa:

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

(...).

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

(...).

b) deixar a empresa, o servidor de órgão público da administração direta e indireta, o segurado da previdência social, o serventuário da Justiça ou o titular de serventia extrajudicial, o síndico ou seu representante, o comissário ou o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial, de exibir os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas neste Regulamento ou apresentá-los sem atender às

formalidades legais exigidas ou contendo informação diversa da realidade ou, ainda, com omissão de informação verdadeira;

Ora, verificando-se que a Lei nº 8.212/1991, combinada com o Decreto nº 3.048/1999, prescreve a conduta e a sanção correspondente, deve ser esta a aplicada.

São inúmeros os autos de infração que têm fundamento legal neste mesmo fato (Fundamento Legal AI 38) e que penalizam exatamente esta mesma conduta, sendo aplicada a multa decorrente do suposto descumprimento do art. 33 da Lei 8.212/1991.

Cabe transcrever a tipificação da conduta infracional utilizada pela Receita Federal em autos de infração semelhantes:

FUNDAMENTO LEGAL: 38

DESCRIÇÃO SUMÁRIA DA INFRAÇÃO E DISPOSITIVO LEGAL INFRINGIDO

Deixar a empresa, o servidor de órgão público da administração direta e indireta, o segurado da previdência social, o serventário da justiça ou o titular de serventia extrajudicial, o síndico ou seu representante, o comissário ou o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial de exibir qualquer documento ou livro relacionados com as contribuições previstas na Lei n. 8.212, de 24.07.91, ou apresentar documento ou livro que não atenda as formalidades legais exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita a informação verdadeira, conforme previsto no art. 33, parágrafos 2. e 3. da referida Lei, combinado com os artigos 232 e 233, parágrafo único do Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99.

DISPOSITIVO LEGAL DA MULTA APLICADA

Lei n. 8.212, de 24.07.91, artigos 92 e 102 e Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, art. 283, II, "j" e art. 373.

Existindo, portanto, uma norma específica na Lei que disciplina as fontes de custeio da Previdência Social, não pode outra norma ser simultaneamente aplicada, sob pena de bis in idem.

O princípio do non bis in idem é secular, erigido à condição de garantia constitucional implícita em respeito a princípios expressos, como o da estrita legalidade, da moralidade pública, da dignidade da pessoa humana e o do Estado Democrático de Direito.

Por outro lado, uma lei posterior não revoga uma que lhe seja anterior se esta for especial, princípio positivado no ordenamento jurídico brasileiro através do art. 2º, §2º da Lei de Introdução ao Código Civil, conhecida pela expressão latim "lex specialis derogat legi generali".

Da análise das duas normas, verifica-se ainda que a Lei posterior, no caso a Lei 8.218/1991, não revogou expressamente a anterior, não era com ela incompatível e nem regulou a matéria de que tratava a anterior (art. 2º, §1º da Lei de Introdução ao Código Civil).

Diante da existência de duas normas que, aparentemente, disciplinam a matéria do mesmo modo, o conflito deve ser resolvido a partir da escolha daquela que seja específica da matéria, no caso, a Lei nº 8.212/1991, que dispõe sobre o Plano de Custeio da Previdência Social, dentro do qual se encontram as contribuições previdenciárias.

A Lei nº 8.218/1991, por sua vez, dispõe sobre impostos e contribuições federais, de forma genérica, inclusive sobre a prestação de informações à fiscalização e respectivas penalidades, excluindo-se da sua abrangência, contudo, o que se relacionar às contribuições previdenciárias, sob pena de dupla incidência (bis in idem).

A simples leitura dos dois dispositivos legais aparentemente conflitantes já seria suficiente para se chegar à conclusão de que a primeira, qual seja a Lei nº 8.212/1991, deve ser a aplicada ao caso concreto.

A própria penalidade instituída pela Lei nº 8.218/1991 deixa evidente que sua aplicação está limitada às hipóteses em que o tributo tem no seu fato gerador relação com a receita bruta auferida pela empresa, o que não é o caso da regra geral das contribuições previdenciárias.

O art. 112 do CTN também determina que a penalidade aplicada deverá ser aquela mais favorável ao acusado quando houver dúvida sobre a capitulação legal do fato, in verbis:

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

I à capitulação legal do fato;

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

III à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

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

Outros aspectos também podem ser observados que só confirmam a afirmação acima.

A Lei nº 8.218/1991 foi editada quando ainda não existia uma unificação da Secretaria da Receita Federal e da Receita

Previdenciária em Super Receita, de modo que apenas os tributos administrados pela primeira eram submetidos ao regramento previsto na referida Lei, tais quais as contribuições sociais não previdenciárias (por exemplo, PIS, COFINS, CSLL) e impostos federais.

Por esta razão, a penalidade aplicada no caso de entrega de arquivos digitais em descumprimento às regras determinadas em lei e em normas infra legais teve como base a receita bruta das empresas, já que diretamente relacionada com o proveito econômico que poderia ser obtido com a supressão da informação relativa aqueles tributos, que têm em sua base de cálculo algum elemento da receita bruta.

Bastante coerente, portanto, a eleição da receita bruta como parâmetro da aplicação de penalidades quando o contribuinte estivesse sujeito à fiscalização de tributos que também têm em sua base de cálculo aquela mesma expressão econômica, ou pelo menos um dos seus elementos.

No caso desses tributos e contribuições sociais, a omissão de informações estaria relacionada diretamente à receita bruta, seja porque as informações omitidas estariam contidas dentro desta mesma expressão econômica, seja porque o benefício obtido pelo contribuinte infrator teria repercussão no recolhimento dos tributos que a tem como base de cálculo.

Se a omissão da informação poderia conferir ao contribuinte desses tributos e contribuições sociais benefício econômico proporcional à receita bruta, a penalidade também pode ser aplicada com base nesta.

Para atender ao fim educativo e repressivo que devem estar presentes na penalidade, os valores que tiverem atrelados ao possível proveito econômico devem ser os utilizados para tipificação da conduta e da sanção.

No caso das contribuições previdenciárias devidas pela empresa Impugnante, contudo, não existe qualquer relação com a sua receita bruta. Eventual omissão de informações não teria o condão de reduzir o montante da receita e, em consequência, do tributo devido.

A base de cálculo das contribuições previdenciárias é, em regra, a folha de salário e demais remunerações pagas a quem lhe presta serviço. Eleger a receita bruta como parâmetro para a punição do contribuinte por omissão de informação absolutamente dissociada daquele valor seria permitir medida desproporcional e irrazoável.

Por esta razão é que se chega, novamente, à conclusão de que a Lei nº 8.218/1991, ao utilizar a receita bruta como base para o cálculo da penalidade ao contribuinte, não poderia ser aplicada às contribuições previdenciárias que, além disso, possuem norma específica prevendo a multa para o caso de supressão de informações solicitadas pela fiscalização.

Não é por outro motivo que a Lei nº 8.212/1991 prevê, dentre as multas aplicáveis aos casos de descumprimento de obrigações acessórias, aquelas consistentes em percentual sobre a base de cálculo ou número de informações omitidas, sem qualquer relação com receita bruta.

E não se diga que a unificação da Receita Federal, através da Lei nº 11.457/2007, teria alterado a sistemática e passado a permitir a aplicação da Lei nº 8.218/1991 às contribuições previdenciárias.

Ora, a Lei que criou a Super Receita nada mais fez do que centralizar procedimentos e fixar competências, não alterando, contudo, normas relacionadas a obrigações tributárias e penalidades.

Entendimento diverso levaria também à conclusão absurda de que a Lei nº 11.457/2007 teria revogado a Lei nº 8.212/1991, o que não ocorreu, tanto que mantida a aplicação pela Receita Federal às contribuições previdenciárias, tanto para lançar tributos devidos, quanto para determinar a multa devida pelo contribuinte que descumpra obrigação acessória.

Em suma, a obrigação acessória descumprida está prevista no art. 33 e parágrafos da Lei nº 8.212/1991, cuja multa respectiva tem seu cálculo nos termos dos arts. 92 e 102 do mesmo diploma, combinado com o art. 283, II, “b” do Regulamento da Previdência Social, jamais a da Lei 8.218/1991.

Por fim, o art. 50 da Lei n.º 9.784/99 sustenta a necessidade de os atos administrativos, que neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses, serem motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, dentre o que se inclui a indicação correta da legislação em que se baseia.

Destaque-se que, quando se trata de ato administrativo, como o lançamento tributário, por exemplo, é no Direito Administrativo que encontramos as regras especiais de validade dos atos praticados pela Administração Pública: competência, motivo, conteúdo, forma e finalidade.

Assim, é formal o vício que contamina o ato administrativo em seu elemento “forma”; por toda a doutrina, cito a Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro. [1] Segundo a mesma autora, o elemento “forma” comporta duas concepções: uma restrita, que considera forma como a exteriorização do ato administrativo (por exemplo: auto de infração) e outra ampla, que inclui todas as demais formalidades (por exemplo: precedido de MPF, ciência obrigatória do sujeito passivo, oportunidade de impugnação no prazo legal etc), isto é, esta última confunde-se com o conceito de procedimento, prática de atos consecutivos visando à consecução de determinado resultado final.

Portanto, qualquer que seja a concepção, “forma”, esta não se confunde com o “conteúdo” material. A materialidade é um requisito de validade através do qual o ato administrativo, praticado porque o motivo que o deflagra ocorreu, é exteriorizado para a realização da finalidade determinada pela lei. E quando se diz “exteriorização”, deve se concebê-la como a materialização de um ato de vontade através de determinado instrumento.

Com isso, tem-se que conteúdo e forma não se confundem: um mesmo conteúdo pode ser veiculado através de vários instrumentos, mas somente será válido nas relações jurídicas entre a Administração Pública e os administrados, aquele prescrito em lei.

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

No caso do ato administrativo de lançamento, o auto de infração com todos os seus relatórios e elementos extrínsecos é o instrumento de constituição do crédito tributário.

E a sua lavratura se dá em razão da ocorrência do fato descrito pela regra matriz como gerador de obrigação tributária. Esse fato gerador, pertencente ao mundo fenomênico, constitui, mais do que sua validade, o núcleo de existência do lançamento. Quando a descrição do fato não é suficiente para a certeza de sua ocorrência, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributária, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente duvidoso. É o que a jurisprudência deste Conselho denomina de vício material:

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

Diz respeito ao conteúdo do ato administrativo, pressupostos intrínsecos do lançamento.

O vício material ocorre quando o auto de infração não preenche aos requisitos constantes do art. 142 do Código Tributário Nacional, havendo equívoco na construção do lançamento quanto à verificação das condições legais para a exigência do tributo ou contribuição do crédito tributário, enquanto que o vício formal ocorre quando o lançamento contiver omissão ou inobservância de formalidades essenciais, de normas que regem o procedimento da lavratura do auto, ou seja, da maneira de sua realização... (Acórdão nº 19200.015 IRPF, de 14/10/2008 da Segunda Turma Especial do Primeiro Conselho de Contribuintes)

Desta feita, tendo sido aplicada multa não prevista pela legislação previdenciária, incorreu o Auto de Infração em vergaste em vício material, por ausência de fundamentação na imputação da penalidade, pelo que deve ser anulada a autuação.

DA CONCLUSÃO:

Ante ao exposto, deve ser DADO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário do contribuinte, para que seja anulado o Auto de Infração por vício material.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira

Redator ad hoc na data da formalização