



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

Processo n° 15504.724800/2011-87
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2301-005.467 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de julho de 2018
Matéria CONSTRUÇÃO CIVIL
Recorrente UNIMED BELO HORIZONTE COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2000 a 30/06/2000

NULIDADES NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Não se apresentando as causas elencadas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade.

CONTROLE REPRESSIVO DE CONSTITUCIONALIDADE.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula CARF nº 2)

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO ANULADO POR VÍCIO FORMAL. NOVO LANÇAMENTO. DATA EM QUE SE TORNOU DEFINITIVA A DECISÃO ANULADA. UNIFORMIZAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA.

O pedido de uniformização de jurisprudência integra o processo administrativo fiscal previdenciário regulado pela Portaria MPS nº 88, de 2004, impedindo a sua preclusão.

CONSTRUÇÃO CIVIL. SOLIDARIEDADE.

Na vigência da Ordem de Serviço INSS/DAF 209, de 1999, aplica-se, na empreitada na construção civil, a responsabilidade solidária de que trata o inciso VI, do art. 30 da Lei 8.212, de 1991, somente nos casos de contratação de execução de obra por empreitada total e quando houver o repasse integral do contrato nas mesmas condições pactuadas.

CONSTRUÇÃO CIVIL. MÃO DE OBRA. UTILIZAÇÃO DE PERCENTUAIS REDUZIDOS. SERVIÇOS REALIZADOS MEDIANTE A UTILIZAÇÃO DE MEIOS MECÂNICOS.

A apuração da remuneração mediante a utilização de percentual reduzido, de 12%, para a apuração da remuneração à mão de obra empregada em

construção civil, é restrita aos serviços que, comprovadamente, são executados mediante a utilização de meios mecânicos.

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA. CRITÉRIO. FATOS GERADORES NÃO DECLARADOS EM GFIP.

Aos processos de lançamento fiscal dos fatos geradores corridos antes da vigência da MP 449, de 2008, convertida na Lei 11.941, de 2009, e não declarados em Gfip, aplica-se a multa mais benéfica, a ser calculada no momento do pagamento, obtida pela comparação do resultado da soma da multa vigente à época da ocorrência dos fatos geradores e a multa por falta de declaração em Gfip, vigente à época da materialização da infração, com o resultado da incidência de multa de 75%.

JUROS SOBRE MULTA. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Preclusão é a perda do direito de agir nos autos em face da perda da oportunidade, conferida por certo prazo. Tendo ocorrido a preclusão não há mais o que ser apreciado acerca da matéria por não se tratar de matéria de ordem pública. A fase litigiosa se instaura com a impugnação. Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, ocorrendo a preclusão do direito de questionar a matéria.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer da questão atinente ao controle repressivo de constitucionalidade, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, não reconhecer a decadência do poder-dever de constituir o crédito tributário, e, nas demais questões, dar provimento parcial ao recurso voluntário para tão somente afastar a solidariedade passiva da recorrente Unimed Belo Horizonte, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

João Bellini Júnior – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio Sávio Nastureles, Wesley Rocha, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll (suplente convocada para completar a representação fazendária), Alexandre Evaristo Pinto, João Mauricio Vital, Marcelo Freitas de Souza Costa, Juliana Marteli Fais Feriato e João Bellini Júnior (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário em face do Acórdão 02-43.140, exarado pela 6ª Turma da DRJ em Belo Horizonte (e-fls. 386 a 397).

De acordo com o relatório fiscal (e-fls. 15 a 21), foram lavrados os Autos de Infração DEBCAD 37.315.643-4 e DEBCAD 37.315.644-2 contra a recorrente, Unimed Belo Horizonte, em face da responsabilidade solidária estabelecida pelo art. 30, VI da Lei 8.212, de 1991.

A recorrente é tomadora de serviços de construção civil contratados por empreitada global com a sociedade Construtora Castilho Ltda, CNPJ 65.124.224/0001-50, prestadora dos aludidos serviços, ambas incluídas no pólo passivo do lançamento fiscal para responderem solidariamente por contribuições sociais previdenciárias patronais, inclusive SAT/RAT, e contribuições sociais previdenciárias de ônus dos segurados, incidentes sobre remuneração paga à mão-de-obra que executou as obras de construção civil do Núcleo Unifácil City Mall Barreiro e Núcleo Unifácil Eldorado.

A citada remuneração, sobre a qual incidiu a exigência, foi apurada por aferição indireta, com base nos valores de notas fiscais de serviços, em razão da falta de apresentação, pela tomadora de serviços fiscalizada, dos documentos a que se referem o art. 220 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048, de 1999 (RPS). O procedimento fiscal teve por fundamento o art. 33, §3º, da Lei 8.212, de 1991 combinados com arts. 233 a 235 do RPS.

O relatório esclarece também que:

(a) foi efetuado comparativo da multa calculada segundo a legislação vigente à época dos fatos geradores com a multa calculada segundo a legislação em vigor (alterações introduzidas pela Lei 11.941, de 2009), aplicando-se a multa de 75%, mais benéfica ao contribuinte;

(b) os autos de infração foram lavrados em substituição à Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) DEBCAD 35.188.067-4, de 30/04/2003, julgada nula em razão da omissão do fundamento legal que autorizou o arbitramento, conforme Acórdão nº 587, de 25/05/2005 da 2ª Câmara de Julgamento de Recursos da Previdência Social (CRPS), decisão esta confirmada pelo Despacho 2400-043/2009, de 02/04/2009 da 4ª Câmara da 2ª Seção deste CARF.

A DRJ julgou a impugnação da Unimed Belo Horizonte procedente em parte, em acórdão que recebeu as seguintes ementas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2000 a 30/06/2000

LANÇAMENTO FISCAL SUBSTITUTIVO. CORREÇÃO DO VÍCIO FORMAL ANTERIOR.

A expressa informação, no Auto de Infração substitutivo, do dispositivo legal que autoriza o procedimento fiscal de arbitramento corrige o vício formal que determinou a nulidade do Auto de Infração anterior por ausência da referida informação.

SERVIÇOS QUE NÃO COMPÕEM O CUB. NÃO COMPROVAÇÃO.

Rejeita-se, por falta de provas, a alegação de que as notas fiscais listadas no lançamento fiscal se referem a atividades que não compõe o CUB, e, em conseqüência, é necessário a apresentação de guias de recolhimentos específicas da obra para afastar a responsabilidade solidária.

HIPÓTESE LEGAL DE UTILIZAÇÃO DE PERCENTUAIS REDUZIDOS. SERVIÇOS REALIZADOS MEDIANTE A UTILIZAÇÃO DE MEIOS MECÂNICOS. NÃO COMPROVAÇÃO.

A apuração da remuneração mediante a utilização de percentual reduzido, de 12%, para a apuração da remuneração à mão-de-obra empregada em construção civil fica restrita à hipótese legal, de serviços que, comprovadamente, são executados mediante a utilização de meios mecânicos.

COMPROVAÇÃO DE RETENÇÃO EFETUADA POR SUBEMPREGATEIROS. RETIFICAÇÃO DO DÉBITO.

Deve ser retificado o débito para a exclusão de retenção comprovadamente efetuada por subempregateiros.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. NÃO CABIMENTO.

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.

PEDIDO DE REVISÃO DE ACÓRDÃO PENDENTE DE JULGAMENTO. OBSTÁCULO AO INÍCIO DO PRAZO DE DECADÊNCIA.

Pendente de julgamento pedido de revisão de Acórdão com efeitos suspensivos, fica obstado o início da contagem do prazo de decadência para a lavratura de Auto de Infração em substituição a lançamento fiscal anterior anulado.

A ciência da Unimed Belo Horizonte ocorreu em 22/03/2013 (e-fl. 405); a ciência da Construtora Castilho Ltda. se deu, por edital, em 07/07/2016 (e-fls. 574).

Em 23/04/2013, foi apresentado recurso voluntário por Unimed Belo Horizonte (e-fls. 411 a 433).

Em 09/03/2016, pela Resolução 2301-000.586, os autos foram encaminhados para saneamento, uma vez que não foram colacionadas as páginas 24 a 31 do recurso voluntário (e-fls. 560 a 566).

Os autos foram devolvidos a este CARF sem o atendimento à diligência, motivo pelo qual nova diligência foi determinada, pela Resolução 2301-647, de 04/04/2017 (e-fls. 577 a 583).

Foi cumprida a diligência, pela juntada do recurso voluntário em sua integralidade, no qual, em síntese, é alegado:

(a) a nulidade da autuação por arbitramento, pela existência de elementos de aferição das bases tributáveis;

(b) decadência do poder-dever de lançar o crédito tributário;

(c) inexistência da responsabilidade solidária – comprovada existência de serviços que permitem a apresentação de gps genérica para elidir a solidariedade - a d. Turma Julgadora reconheceu que a legislação aplicável à época admitia a apresentação de GPS genérica da construtora (apresentada neste caso, à fl. 131 do processo apenso), para elisão da responsabilidade subsidiária do tomador, quando o caso envolvesse serviços cujos custos não integram o CUB (anexo I, da OS INSS/DAF 165/1997). Neste ponto, portanto, foram claramente acolhidos os argumentos apresentados em impugnação; porém, em uma superficial e equivocada análise dos documentos comprobatórios, a d. Delegacia recorrida entendeu que a Fiscalização, ao lavrar a nova autuação, não teria considerado as atividades que não compõem o CUB na formação da base do lançamento fiscal; tal fundamentação mostra-se mesmo incompreensível, eis que nenhuma das oito notas fiscais utilizadas para aferição indireta do valor a ser lançado contém a descrição detalhada dos serviços nela representados, apenas refere-se à obra cujos serviços estão sendo cobrado; sendo assim, como é possível alegar-se que tais notas comprovam que os serviços não contidos no CUB deixaram de ser considerados para a autuação; tal afirmação não possui fundamento algum; a planilha de preços relativa às notas fiscais fiscalizadas contém os serviços que permitem a apresentação de GPS genérica para a elisão da responsabilidade, como a própria Turma julgadora reconheceu, por estarem contidos no anexo I da OS INSS/DAF 165/1997 e as notas fiscais respectivas apenas corroboram essa afirmação, já que remetem somente às obras realizadas, demonstrando que se referem a todos os custos contidos na planilha de preços; é perfeitamente aceita a GPS da Construtora Castilho (fl. 131, do processo apenso), emitida de modo englobado em seu CNPJ, para elidir a responsabilidade solidária atribuída à Recorrente; não se pode também afirmar que tal GPS referir-se-ia somente ao pessoal administrativo da Construtora, eis que, se é aceita a GPS genérica nos casos como o presente, significa que o legislador entendeu que nela também estariam os recolhimentos relativos aos segurados alocados nas obras realizadas para o tomador dos serviços; na medida em que a Construtora contratada pela UNIMED prestou atividades descritas no Anexo I da aludida OS INSS/DAF 165/97, conforme atesta cabalmente a Planilha de Preços contida nas fls. 119 a 129 do processo apenso, e tendo sido apresentadas as GPSs da construtora, com recolhimento englobado em seu CGC, elidiu-se a suposta responsabilidade solidária da Unimed BH; nem se alegue que, para que seja a GPS genérica com o fim de elidir responsabilidade subsidiária, devem ter sido prestados somente os serviços não componentes do CUB, eis que tal restrição não é feita pela norma aplicável, exigindo esta apenas que a fiscalização envolva atividades relacionadas àquelas não contidas no CUB, ou que a empresa prestadora exerça essas atividades; caso se entenda que a lei somente aceita a GPS genérica para elisão da solidariedade nos casos específicos das atividades listadas no mencionado anexo, I, deve, ao menos, tal análise ser feita de forma detalhada, verdadeiramente se excluindo tais atividades das autuações em relação à Unimed BH.

(d) redução da base de cálculo utilizada na aferição indireta – o percentual de 20%, utilizado para apurar a remuneração, deve ser reduzido para 12%, em razão do disposto item 31.2.1 da OS INSS/DAF 165/97 e tendo em vista que a planilha de preços anexa ao contrato e a cláusula segunda deste comprovam que foram utilizados equipamentos mecânicos na realização dos serviços em questão;

(e) para as penalidades relativas ao suposto não recolhimento de contribuições, deve ser considerada a natureza moratória da multa, limitada a 20%, ante o advento de lei posterior que lhe é benéfica;

(f) caráter confiscatório da multa de ofício de 75%;

(g) a impossibilidade de exigência de juros sobre multa de ofício, destacando que este argumento apenas foi levantado em Recurso, tendo em vista que somente é possível perceber se houve a incidência de juros sobre multa após a lavratura da autuação, quando, ao requerer valores atualizados ao Fisco, percebe-se que a multa aplicada foi atualizada também pela SELIC.

Os pedidos consistem no:

(i) cancelar os Autos de Infração DEBCADs nº 37.315.643-4 e 37.315.644-2, em razão da patente nulidade que os macula, decorrente da impossibilidade de lançamento por aferição indireta, ante a presença de escrituração contábil válida e ausência de fundamentação para a sua desconsideração;

(ii) caso não se entenda pela clara nulidade, o que não se espera, reconhecer a decadência do direito do Fisco Federal em exigir tributo referente a fato gerador consubstanciado em lançamento anulado por decisão que se tornou definitiva há mais de 5 anos;

(iii) desconstituir a responsabilidade solidária irregularmente aplicada para a Recorrente, tendo em vista que foi apresentada GPS genérica da Construtora Castilho, aceita em situações que envolvem atividades não contidas no CUB, caso dos autos;

(iv) subsidiariamente, reduzir o percentual aplicado sobre o valor das notas fiscais para 12%, para aferição da base de cálculo tributada, ante a comprovada utilização de meios mecânicos na prestação dos serviços;

(v) reconhecer ofendido o Princípio da Retroação Benéfica devendo a multa de mora limitar-se ao montante de 20% previsto na Lei 9.430/96 e a multa acessória se aplicamos termos do art. 32 A da Lei 8.212/91 e

(vi) excluir a aplicação de juros sobre a multa, caso mantida.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Bellini Júnior – Relator

Não foi apresentado recurso voluntário pela Construtora Castilho Ltda., intimada por edital em 07/07/2016.

O recurso voluntário da Unimed Belo Horizonte é tempestivo e aborda matéria de competência desta Turma. Portanto, dele tomo conhecimento.

PRELIMINARES

Da nulidade da autuação por arbitramento

A recorrente alega a nulidade da autuação por arbitramento, pela existência de elementos de aferição das bases tributáveis; afirma que o lançamento fiscal mantém o mesmo vício formal que resultou na anulação do lançamento anterior porque a Fiscalização ignorou completamente a documentação existente no processo cuja NFLD foi anulada anteriormente; não foi averiguada a documentação específica que registra as ocorrências relacionadas à remuneração dos segurados empregados, como livro diário, folhas e recibos de pagamento, RAIS ou GFIP, etc; o lançamento se deu com base somente em notas fiscais de serviços, não tendo sido informado ao contribuinte que o lançamento se daria por arbitramento, conforme art. 33, §3º da Lei 8.212, de 1991.

Não lhe assiste razão.

É consabido que no processo administrativo fiscal as causas de nulidade se limitam às que estão elencadas no artigo 59 do Decreto 70.235, de 1972:

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.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Parágrafo acrescentado pela Lei 8.748, de 1993.)

A teor do art. 60 do mesmo diploma legislativo, as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das retromencionadas não configuram nulidade, devendo ser sanadas se “resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio”:

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.

Nesse sentido, a jurisprudência consolidada desde os tempos do 1º Conselho de Contribuintes:

PRELIMINAR DE NULIDADE – Não se configurando nenhuma das hipóteses arroladas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72 que rege o processo administrativo fiscal, não se pode admitir pedido de nulidade, mormente quando fica demonstrado à saciedade que a recorrente teve oportunidade e exerceu o mais amplo

direito de defesa. (1º CC – Ac. 101-93.381 – 1ª C. – Rel. Kazuki Shiobara – DOU 29.06.2001 – p. 103)

NULIDADE DO LANÇAMENTO – As causas de nulidade do processo administrativo estão elencadas no art. 59, incs. I e II do Decreto nº 70.235/72. (1º CC – Ac. 103-19.982 – 3ª C. – Rel. Neicyr de Almeida – DOU 22.06.1999 – p. 6)

NULIDADE DE AUTO DE INFRAÇÃO – As causas de nulidade no processo administrativo fiscal estão elencadas no art. 59, incisos I e II, do Decreto n.º 70.235/72. Não pode ser inquinado de nulo o lançamento efetuado em acordo com as disposições legais de regência. (1º CC – Ac. 105-12.292 – 5ª C. – DOU 05.05.1998 – p. 14)

NULIDADE DO PROCESSO FISCAL – O Auto de Infração e demais termos do processo fiscal só são nulos nos casos previstos no art. 59 do Decreto nº 70.235/72 (Processo Administrativo Fiscal). (1º CC – Ac. 106-09.632 – 6ª C. – Rel. Adonias dos Reis Santiago – DOU 17.12.1998)

NULIDADE – Não é nulo o Auto de Infração que contém todos os elementos necessários à compreensão inequívoca pelo contribuinte das exigências e dos fatos que o motivaram. Somente serão nulos os atos e termos processuais se lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa (Art. 59 do Decreto nº 70.235/72). (1º CC – Proc. 10245.000092/99-12 – Rec. 133570 – (Ac. 107-07028) – 2ª C. – Rel. Natanael Martins – DOU 07.07.2003 – p. 31)

PAF – NULIDADE DO LANÇAMENTO – As causas de nulidade no processo administrativo estão elencadas no art. 59, incisos I e II do Decreto nº 70.235/72 (Ac. 108-06.897) – 3ª C. – Relª Marcia Maria Loria Meira – DOU 07.06.2002 – p. 47)

Mais recentemente, tal jurisprudência vem sendo confirmada por todas as Turmas que integram a 2ª Seção do CARF:

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE. INEXISTÊNCIA. Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo. (Acórdão 2201-003.576, relator(a) Ana Cecilia Lustosa da Cruz)

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INAPLICABILIDADE. Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, não há que se cogitar em nulidade do lançamento. (Acórdão: 2202-003.818, relatora: Junia Roberta Gouveia Sampaio)

NULIDADES DO LANÇAMENTO.

Estando presentes todos os requisitos do art. 59 do Decreto nº 70.235/72 válido o lançamento constituído. (Acórdão: 2301-005.171, relatora: Andréa Brose Adolfo)

NULIDADE.

Os casos de nulidade são os descritos no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. (Acórdão: 2401-004.533, relator: Carlos Alexandre Tortato)

AQUISIÇÕES DE PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

Da base de cálculo das contribuições devidas em razão da (...) A equivocada inclusão de determinados valores na base de cálculo do tributo, não gera, por si só, a decretação de nulidade do lançamento, caso não verificadas em concreto as hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72. (Acórdão: 2402-005.199, relator: Ronnie Soares Anderson)

Não estão apontadas quaisquer atos ou termos lavrados por pessoa incompetente ou despacho ou decisão proferidos por autoridade incompetente (art. 59, I), nem despachos ou decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa (art. 59, II).

A pertinência, ou não, do lançamento por aferição indireta é matéria de mérito, a ser abordada quando de seu exame.

MÉRITO**Da decadência**

É alegada a ocorrência da decadência do poder-dever de lançar o crédito tributário, uma vez não deve prosperar o entendimento de que a decisão que anulou a NFLD anterior teria se tornado definitivamente somente após o julgamento do pedido de revisão da anulação protocolado pela Fazenda Federal; tal pedido de revisão possui natureza de ação rescisória, destinada a alterar decisão administrativa definitiva; não se trata de recurso com efeito suspensivo; o pedido de revisão fundamentou-se no art. 60, da Portaria MPS 88, de 2004, e foi cumulado com pedido de uniformização da jurisprudência, previsto no art. 63 da mesma portaria; trata-se de meio que as partes no processo administrativo possuíam para sanar eventual vício ou ilegalidade patente contida em decisão não passível de recurso a instâncias superiores, dentro do prazo de prescrição administrativa; trata-se de ação rescisória administrativa, que podia ser apresentado enquanto não tivesse ocorrido a prescrição administrativa, ou seja, em 5 anos da definitividade da decisão proferida, conforme art 174, do CTN; não se trata de mero recurso capaz de reformar entendimento administrativo, adiando o trânsito em julgado administrativo; além disso, o Regimento Interno do CRPS definia que o pedido de revisão somente era cabível contra decisão não passível de recurso à instância superior, não sendo possível sua apresentação com o intuito de recuperar prazo recursal ou rediscutir a matéria decidida; é clara previsão normativa que equipara o pedido de revisão em análise à ação rescisória processual, cabível em restritas hipóteses contra decisão transitada em julgado; no que se refere ao efeito suspensivo, o pedido em questão não comporta o efeito suspensivo automático, como comportam os recursos em processos administrativos; ademais, no caso em análise, o efeito suspensivo foi expressamente afastado, ante o não conhecimento dos pedidos feitos pela Secretaria da Previdência Social; nesse sentido, a decisão que anulou a NFLD anterior tomou-se definitiva 30 dias depois da ciência do sujeito passivo, acerca da

decisão, que foi proferida em 25/05/2005, quando começou a ser contado o prazo para lavratura de nova autuação, nos termos do art. 173, II, do CTN; assim, ocorreu a decadência das presentes autuações, já que notificadas à recorrente apenas em 30/11/2011, mais de 5 anos depois que se tornou definitiva a decisão que anulou a NFLD anterior.

Como relatado, os autos de infração foram lavrados em substituição à NFLD DEBCAD 35.188.067-4, de 30/04/2003, julgada nula pelo Acórdão nº 587, de 25/05/2005 da 2ª Câmara de Julgamento do CRPS (e-fls. 23 a 28).

Tendo ocorrido pedido de revisão desse julgamento cumulado com pedido de uniformização de jurisprudência e de efeito suspensivo, o Despacho 2400-043/2009, de 02/04/2009, exarado pelo Presidente da 4ª Câmara da 2ª Seção deste CARF (e-fls. 35 a 38): (a) rejeitou o pedido de revisão pela falta dos pressupostos de admissibilidade, (b) rejeitou o pedido de uniformização de jurisprudência por deficiência de instrução e (c) entendeu prejudicado o pedido de efeito suspensivo.

Em 1º/12/2011, o recorrente foi intimado dos presentes autos de infração (e-fl. 59).

O art. 173, II, do CTN, dispõe que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Está em questão definir quando se tornou definitiva a decisão que anulou o primeiro lançamento: (a) após o Acórdão nº 587, de 25/05/2005 ou (b) após o Despacho 2400-043/2009, de 02/04/2009. Como o novo lançamento foi notificado à recorrente em 1º/12/2011, caso se entenda pela alternativa (a) após o Acórdão nº 587, de 25/05/2005, o novo lançamento estaria atingido pela decadência do poder-dever de constituir o crédito tributário.

Do pedido de revisão

O pedido de revisão examinado pelo Despacho 2400-043/2009 está claramente situado fora do “procedimento ordinário” do então processo administrativo fiscal-previdenciário, regido pela Portaria MPS nº 88, de 2004, situando-se na esfera jurídica da autotutela da Administração Pública.

O sistema jurídico brasileiro há muito tempo consagrou o Princípio da Autotutela da Administração Pública (também conhecido por Princípio da Sindicabilidade), o qual consagra o controle interno que a Administração Pública exerce sobre seus próprios atos; tal princípio, emanado do art. 2º da Constituição Federal e decorrente da supremacia do interesse público, consiste no poder-dever de retirada de atos administrativos por meio da anulação de atos ilegais (e revogação de atos inconvenientes ou inoportunos), ou seja, a Administração não precisa recorrer ao Poder Judiciário para anular seus atos ilegais. (Alexandre Mazza, Manual de Direito Administrativo; São Paulo: Saraiva, 2011, p. 98.)

Tal é a vetusta jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), consagrada em suas Súmulas 356 e 473:

Súmula STF 356

A administração pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos.

Súmula STF 473

A Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

No atual processo administrativo fiscal a nulidade dos atos praticados pela Administração Tributária é prevista no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, que prevê, como já visto, duas hipóteses de nulidade: (a) os atos e termos lavrados por pessoa incompetente (art. 59, I) e (b) os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa (art. 59, II).

A seu turno, o art. 80 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 2015 (Ricarf) dispõe que “as decisões proferidas em desacordo com o disposto nos arts. 42 (impedimento de conselheiro) e 62 (acórdão que exerce o controle repressivo de constitucionalidade) enquadram-se na hipótese de nulidade a que se refere o inciso II do caput do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972”. É a aplicação, aos processos julgados pelo CARF, do Princípio da Autotutela da Administração Pública.

O Decreto 70.235, de 1972, não prevê o prazo decadencial para que a autoridade competente exerça seu direito potestativo de declarar a nulidade do ato atacado. Por conseguinte, deve ser utilizada a regra constante no art. 54, *caput*, da Lei 9.784, de 1999, o qual prevê que o direito da Administração de anular os atos administrativos de que decorram efeitos favoráveis para os destinatários decai em cinco anos, contados da data em que foram praticados, salvo comprovada má-fé. (Grifou-se.)

No caso em apreço, na Portaria MPS nº 88, de 2004, a autotutela estava prevista em seu art. 60, que possuía a seguinte redação:

CAPÍTULO VIII

DA REVISÃO DE ACÓRDÃO

Art. 60. As Câmaras de Julgamento e Juntas de Recursos do CRPS poderão rever, enquanto não ocorrida a prescrição administrativa, de ofício ou a pedido, suas decisões quando:

I - violarem literal disposição de lei ou decreto;

II - divergirem de pareceres da Consultoria Jurídica do MPS aprovados pelo Ministro, bem como do Advogado-Geral da União, na forma da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993;

III - depois da decisão, a parte obtiver documento novo, cuja existência ignorava, ou de que não pôde fazer uso, capaz, por si só, de assegurar pronunciamento favorável;

IV - for constatado vício insanável.

(...)

§ 6º Ao pedido de revisão aplica-se o disposto nos arts. 27, § 4º, e 28 deste Regimento Interno.

§ 7º Não será processado o pedido de revisão de decisão do CRPS, **proferida em única ou última instância**, visando à recuperação de prazo recursal ou à mera rediscussão de matéria já apreciada pelo órgão julgador.

§ 8º **Caberá pedido de revisão apenas quando a matéria não comportar recurso à instância superior.**

§ 9º O não conhecimento do pedido de revisão de acórdão não impede os órgãos julgadores do CRPS de rever de ofício o ato ilegal, desde que não decorrido o prazo prescricional.

§ 10 É defeso às partes renovar pedido de revisão de acórdão com base nos mesmos fundamentos de pedido anteriormente formulado.

§ 11 **Nos processos de benefício, o pedido de revisão feito pelo INSS só poderá ser encaminhado após o cumprimento da decisão de alçada ou de última instância**, ressalvado o disposto no art. 57, § 2º, deste Regimento. (Grifou-se.)

Como característica do poder de autotutela – em oposição à instância “ordinária” de julgamento do processo administrativo fiscal previdenciário – era previsto que o pedido de revisão somente ocorreria após findo o julgamento do lançamento veiculado no processo administrativo, ou seja, quando a matéria não mais comportasse recurso à instância superior (art. 60, § 8º) e que o pedido de revisão feito pelo INSS, nos processos de benefício, somente poderia ser encaminhado após o cumprimento da decisão de alçada ou de última instância (art. 60, § 11). Coerentemente, na Portaria MPS nº 88, de 2004, o Capítulo VIII, que trata da revisão do acórdão, está destacado do Capítulo VII, Seção III – “Dos recursos”.

Do pedido de uniformização de jurisprudência

A seu turno, o pedido de uniformização de jurisprudência, formulado e rejeitado pelo Despacho 2400-043/2009, é regulado pelo art. 63 da Portaria MPS nº 88, de 2004, nos seguintes termos:

Art. 63. Quando a decisão da Câmara de Julgamento do CRPS, em matéria de direito, for divergente da proferida por outra de suas Câmaras ou pelo Conselho Pleno, a parte poderá requerer ao presidente da Câmara de Julgamento, fundamentadamente, que a jurisprudência seja uniformizada pelo Conselho Pleno.

§ 1º A divergência deve ser demonstrada mediante a indicação de acórdão divergente proferido por outra Câmara de Julgamento do CRPS ou pelo Conselho Pleno, desde que atual.

§ 2º Aplica-se ao pedido de uniformização de jurisprudência o disposto nos arts. 27 a 35, 38 e 39 deste Regimento.

§ 3º O pedido previsto neste artigo pode ser feito pela parte uma única vez e o seu indeferimento pelo presidente da Câmara de Julgamento que proferiu a decisão atacada é irrecorrível. (Grifou-se.)

(...)

Do exame dos preceitos citados, verifica-se que o pedido de uniformização de jurisprudência integra o processo administrativo fiscal previdenciário, impedindo a sua

preclusão. A condição para a interposição do pedido de uniformização é que tenha sido proferida decisão de Câmara de Julgamento do CRPS, em matéria de direito, divergente da proferida por outra de suas Câmaras ou pelo Conselho Pleno – e não o término do processo administrativo.

São aplicáveis as regras ordinárias referentes ao prazo para a interposição de recurso e para o oferecimento de contra-razões (art. 27 da Portaria MPS nº 88, de 2004). Quanto ao efeito suspensivo do recurso, é aplicável, no caso de processo fiscal, como o presente, o disposto no art. 151 do CTN (art. 27, § 5º).

Assim, com a interposição do pedido de uniformização de jurisprudência o processo administrativo fiscal previdenciário originário **não** se findou após o Acórdão nº 587, de 25/05/2005 mas sim **(b) após o Despacho 2400-043/2009, de 02/04/2009**.

Desse modo, como o novo lançamento foi notificado à recorrente em 1º/12/2011, o novo lançamento não está atingido pela decadência do poder-dever de constituir o crédito tributário.

DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

É alegada a inexistência de responsabilidade solidária, comprovada pela existência de serviços que permitem a apresentação de GPS genérica para elidir a solidariedade; acolhendo os argumentos apresentados em impugnação, o acórdão recorrido reconheceu que a legislação aplicável à época admitia a apresentação de GPS genérica da construtora (apresentada neste caso, à fl. 131 do processo apenso), para elisão da responsabilidade subsidiária do tomador, quando o caso envolvesse serviços cujos custos não integram o CUB (anexo I, da OS INSS/DAF 165/1997); porém, restou consignado que a Fiscalização, ao lavrar a nova autuação, não teria considerado as atividades que não compõem o CUB na formação da base do lançamento fiscal; tal fundamentação mostra-se incompreensível, eis que nenhuma das oito notas fiscais utilizadas para aferição indireta do valor a ser lançado contém a descrição detalhada dos serviços nela representados, apenas refere-se à obra cujos serviços estão sendo cobrado; sendo assim, não é possível alegar-se que tais notas comprovam que os serviços não contidos no CUB deixaram de ser considerados para a autuação; a planilha de preços relativa às notas fiscais fiscalizadas contém os serviços que permitem a apresentação de GPS genérica para a elisão da responsabilidade, como a própria Turma julgadora reconheceu, por estarem contidos no anexo I da OS INSS/DAF 165/1997 e as notas fiscais respectivas apenas corroboram essa afirmação, já que remetem somente às obras realizadas, demonstrando que se referem a todos os custos contidos na planilha de preços; é perfeitamente aceita a GPS da Construtora Castilho (fl. 131, do processo apenso), emitida de modo englobado em seu CNPJ, para elidir a responsabilidade solidária atribuída à Recorrente; não se pode também afirmar que tal GPS referir-se-ia somente ao pessoal administrativo da Construtora, eis que, se é aceita a GPS genérica nos casos como o presente, significa que o legislador entendeu que nela também estariam os recolhimentos relativos aos segurados alocados nas obras realizadas para o tomador dos serviços; na medida em que a Construtora contratada pela Unimed prestou atividades descritas no Anexo I da aludida OS INSS/DAF 165/97, conforme atesta a Planilha de Preços contida nas fls. 119 a 129 do processo apenso, e tendo sido apresentadas as GPS da construtora, com recolhimento englobado em seu CGC, elidiu-se a suposta responsabilidade solidária da Unimed BH; nem se alegue que, para que seja a GPS genérica com o fim de elidir responsabilidade subsidiária, devem ter sido prestados

somente os serviços não componentes do CUB, eis que tal restrição não é feita pela norma aplicável, exigindo esta apenas que a fiscalização envolva atividades relacionadas àquelas não contidas no CUB, ou que a empresa prestadora exerça essas atividades; caso se entenda que a lei somente aceita a GPS genérica para elisão da solidariedade nos casos específicos das atividades listadas no mencionado anexo, I, deve, ao menos, tal análise ser feita de forma detalhada, verdadeiramente se excluindo tais atividades das autuações em relação à Unimed BH.

Com razão a recorrente.

O “contrato de construção sob o regime de empreitada” em questão (e-fls. 116 a 132 do processo apenso, 36366.001092/2003-02) define que o preço total pactuado foi de R\$284.990,00, a ser pago em três parcelas: R\$113.996,00 como sinal, R\$85.497,00 quinze dias após a assinatura do contrato e R\$85.497,00 na entrega da obra; tais valores correspondem às notas fiscais 336, 338 e 352 (respectivamente e-fls. 107, 108 e 111 do processo apenso, 36366.001092/2003-02).

Desse modo, diferentemente do que defendeu a decisão recorrida, o lançamento incidu sobre os valores pactuados pelo fornecimento dos serviços constantes do Anexo I da Ordem de Serviço INSS/DAF nº 165, de 1997, com redação dada pela Ordem de Serviço DAF nº 185 de 1998, qual seja:

ANEXO I

*ATIVIDADES NÃO SUJEITAS À EXIGIBILIDADE DE GRPS
ESPECÍFICA PARA ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE
SOLIDÁRIA (GRPS GENÉRICA)*

(...)

g) instalações de:

(...)

ar-condicionado;

Tal atividade, constante no contrato de empreitada, não sujeita à exigibilidade de GRPS específica por obra para a isenção da responsabilidade solidária, de acordo com o item 21 do Anexo I da Ordem de Serviço INSS/DAF nº 165, de 1997, com redação dada pela Ordem de Serviço DAF nº 185 de 1998:

21. A responsabilidade solidária decorrente de serviços prestados por empresas de construção civil que exerçam atividades relacionadas no Anexo I poderá ser elidida à vista de apresentação de cópia de GRPS com recolhimento englobado no CGC da empresa ou mediante a consulta à conta-corrente de suas contribuições no INSS, nos meses em que houver a prestação de serviço não se aplicando o disposto no item 16 e subitens 27.1 e 27.2. (Grifou-se.)

De fato, como arguiu a recorrente, a sociedade contratada para a realização da obra apresentou cópia da GRPS com recolhimento englobado nos meses 03/2000 e 06/2000 (e-fls. 134 e 135 do processo apenso, 36366.001092/2003-02), o que, se as Ordens de Serviço INSS/DAF nº 165, de 1997 e 185 de 1998 estiverem em vigor na época dos fatos geradores, elidiria a responsabilidade solidária em tais meses, referente às notas fiscais 336, 338 e 371 (ver relatório fiscal, e-fl. 17).

Porém, em 20/05/1999 entrou em vigor a Ordem de Serviço INSS/DAF nº 209, de 1999, que, em seu art. 15 limitou a responsabilidade solidária de que trata o inciso VI do art. 30 da Lei 8.212, de 1991 (base legal da autuação) a apenas dois casos:

*15. Na empreitada na construção civil, aplicar-se-á a responsabilidade solidária de que trata o inciso VI, do art. 30 da Lei 8.212/91, **somente nos seguintes casos:***

*I - na contratação de execução de obra por **empreitada total**; e*

*II - quando houver o **repasso integral do contrato** nas mesmas condições pactuadas. (Grifou-se.)*

Por “empreitada total” entende-se o contrato de empreitada celebrado exclusivamente com empresa construtora, definida no inciso XX, que assume a **responsabilidade direta pela execução de todos os serviços necessários à realização da obra, compreendidos em todos os projetos a ela inerentes**, com ou sem fornecimento de material (Instrução Normativa MPS/SRP nº 3, de 2005, art. 403):

Art. 413. Considera-se:

(...)

XX - empresa construtora, a pessoa jurídica legalmente constituída, cujo objeto social seja a indústria de construção civil, com registro no CREA, na forma do art. 59 da Lei nº 5.194, de 1966;

(...)

XXVIII - contrato de construção civil ou contrato de empreitada (também conhecido como contrato de execução de obra, contrato de obra ou contrato de edificação), aquele celebrado entre o proprietário do imóvel, o incorporador, o dono da obra ou o condômino e uma empresa, para a execução de obra ou serviço de construção civil, no todo ou em parte, podendo ser:

a) total, quando celebrado exclusivamente com empresa construtora, definida no inciso XX, que assume a responsabilidade direta pela execução de todos os serviços necessários à realização da obra, compreendidos em todos os projetos a ela inerentes, com ou sem fornecimento de material;

Verifico que o já referido “contrato de construção sob o regime de empreitada” em questão (e-fls. 116 a 132 do processo apenso, 36366.001092/2003-02) estabelece que a empreiteira contratada **não** era a responsável direta pela execução de todos os serviços necessários à realização da obra, compreendidos em todos os projetos a ela inerentes (letra g da cláusula segunda) e tampouco houve o repasse integral do contrato nas mesmas condições pactuadas

SEGUNDA: OBRIGAÇÕES DA EMPREITEIRA - A EMPREITEIRA se obriga a:

- a) Assumir a coordenação geral da obra e executá-la de acordo com os projetos e dentro das melhores práticas de engenharia e arquitetura.
- b) Admitir a fiscalização da obra pelo CONTRATANTE ou seus prepostos.
- c) Providenciar a mão de obra necessária a execução dos serviços.
- d) Providenciar todos os materiais necessários para a execução da obra, fazendo as necessárias previsões, coletas de preços, compra, inspeção e recebimento e, ainda, responsabilizando-se pela guarda e utilização adequada dos mesmos.
- e) Providenciar o dimensionamento, escolha, compra ou aluguel de todos os equipamentos necessários para a execução da obra.
- f) Providenciar as ferramentas e material de segurança a serem utilizados pelos empregados.
- g) Contratar com firmas ou trabalhadores autônomos os serviços parciais a serem sub-empregados, fiscalizando os serviços dos mesmos e controlando as medições e pagamentos.
- h) Representar o CONTRATANTE perante terceiros nos assuntos de interesse da obra, ressalvados os casos em que o CONTRATANTE optar por assumir diretamente este encargo.
- i) Tomar todas as outras providências necessárias para o bom andamento da obra e para a entrega concluída e pronta para ser ocupada, dentro do prazo inicialmente programado, que poderá ser alterado por motivos de força maior ou em função de interesse do CONTRATANTE.

Assim, sendo, não tendo ocorrido, no caso concreto, as situações que configuram a responsabilidade solidária de que trata o inciso VI, do art. 30 da Lei 8.212, de 1991, presentes no art. 15 da Ordem de Serviço INSS/DAF nº 209, de 1999, deve ser excluída a responsabilidade da recorrente.

DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

É alegado dever ser reduzida a base de cálculo utilizada na aferição indireta, sendo que o percentual de 20%, utilizado para apurar a remuneração, deve ser reduzido para 12%, em razão do disposto item 31.2.1 da OS INSS/DAF 165/97 e tendo em vista que a planilha de preços anexa ao contrato e a cláusula segunda deste comprovam que foram utilizados equipamentos mecânicos na realização dos serviços em questão.

Não lhe assiste razão. Nesta questão assumo como minhas, *mutatis mutandis*, as razões da decisão recorrida:

A defesa que alega que a espécie em foco se enquadra nas citadas hipóteses de serviços realizados com a utilização de meios mecânicos. Para comprovar a alegação, aponta a cláusula contratual segunda e a tabela anexa ao contrato.

Entretanto, tais documentos comprovam que a contratada era contratualmente obrigada a fornecer material e equipamento. Tal fato, porém, determina a aplicação do percentual 20% (ao invés de 40%) previsto no transcrito item 31.1.1 da Ordem de Serviço INSS/DAF 165/1997 e art. 76 da Instrução Normativa INSS/DC Nº 69/2002, procedimento corretamente já adotado no lançamento fiscal.

As provas deste processo e do processo apenso são incapazes de demonstrar que os serviços objeto das notas fiscais utilizadas na apuração da remuneração se enquadram na hipótese legal de: "...serviços realizados com a utilização de meios mecânicos..."

Logo, prejudicado o pleito de aplicação dos percentuais reduzidos previstos nos dispositivos invocados pela defendente, seja o item 31.2.1 da Ordem de Serviço INSS/DAF 165/1997,

seja o § 1º do art. 77 da Instrução Normativa INSS/DC Nº 69/2002.

Quanto a diligência para a juntada dos autos da NFLD 35.488.067-4, com todos os seus anexos, é desnecessária uma vez que o processo já veio a esta DRJ com a referida NFLD devidamente apensada.

Das multas aplicadas

A recorrente assevera que, para as penalidades relativas ao não recolhimento de contribuições, deve ser considerada a natureza moratória da multa, limitada a 20%, ante o advento de lei posterior que lhe é benéfica.

Não lhe assiste razão. No caso concreto, já foi aplicada a multa mais benéfica, de 75%. Explico.

O instituto das multas em matéria previdenciária foi profundamente alterado pela Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei 11.941, de 2009.

A lei nova revogou o art 35 da Lei 8.212, de 1991¹, que previa os percentuais de multa aplicáveis sobre as contribuições sociais em atraso para: (a) pagamento espontâneo,

¹ 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 pela Lei nº 9.876, de 1999).

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

- a) quatro por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;
- b) sete por cento, no mês seguinte;
- c) dez por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;
- a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
- b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
- c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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

- a) doze por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;
- b) quinze por cento, após o 15º dia do recebimento da notificação;
- c) vinte 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) vinte e cinco por cento, após o 15º dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;
 - a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
 - b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

- 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 pela Lei nº 9.876, de 1999).

- 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, de 1999).

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

- a) trinta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;
- b) trinta e cinco por cento, se houve parcelamento;
- c) quarenta 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;

ou seja, o realizado após a data de vencimento do tributo, mas antes do início de qualquer procedimento de fiscalização (inciso I), (b) pagamento de créditos incluídos em lançamento tributário de notificação fiscal de lançamento de débito (inciso II) e (c) pagamento de créditos incluídos em dívida ativa (inciso III); além disso, definiu novos percentuais aplicáveis, correspondentes ao teto de 20% para pagamento espontâneo em atraso (art. 35 da Lei 8.212, de 1991 com a redação da MP 449, de 2008, convertida na Lei 11.941, de 2009²) e 75% no caso de exigência de tributo em lançamento de ofício, passível de agravamento (art 35-A da Lei 8.212, de 1991, com a redação da MP 449, de 2008, convertida na Lei 11.941, de 2009³).

Em relação aos fatos geradores ocorridos antes da mencionada alteração legislativa existe o dever de observância, pela autoridade administrativa, da aplicação da multa mais benéfica, em obediência ao art. 106 inciso II do Código Tributário Nacional.

Para tanto, é necessário identificar a natureza do instituto objeto de comparação e os dados quantitativos a serem comparados.

A lei nova definiu claramente dois institutos: 1) multa de mora para pagamento espontâneo em atraso (art. 35) e 2) multa para pagamento não espontâneo – incluído em lançamento tributário – chamada de multa de ofício (art. 35-A), que, nos termos do art. 44 da Lei 9.430, de 1996, é única para três condutas, relacionadas ao fato gerador da obrigação principal: i) falta de pagamento ou recolhimento; ii) falta de declaração e iii) declaração inexata.

A lei nova também definiu claramente os dados quantitativos de cada uma delas: no primeiro caso, até 20%, nos termos do art. 61 da Lei 9.430, de 1996⁴; no segundo caso, de 75%, passível de agravamento, nos termos do art. 44, § 2º, da Lei 9.430, de 1996⁵ e de duplicação/majoração, nos termos do art. 44, § 1º, da Lei 9.430, de 1996.

d) cinquenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento.

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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 pela Lei nº 9.876, de 1999).

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 pela Lei nº 9.876, de 1999).

² Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, 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 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

³ Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

⁴ 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. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 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.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo 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. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

⁵ Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

O presente processo trata de multa sobre contribuições incluídas em lançamento de ofício, por falta de pagamento; portanto, não é aplicável a sistemática da multa para falta de pagamento espontâneo.

Como visto, a multa para pagamento de contribuições incluídas em lançamento de ofício relacionado ao fato gerador principal, como se dá no caso presente, na nova sistemática do art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, é única para os casos de falta de pagamento ou recolhimento quando há falta de declaração e/ou declaração inexata.

Já o revogado art. 35, inciso II, da Lei 8.212, de 1991, dizia respeito apenas à multa por falta de pagamento ou recolhimento de contribuições incluídas em lançamento tributário. Era o também revogado art. 32, inciso IV, §§4º e 5º, da Lei 8.212, de 1991, com a redação da Lei 9.528, de 1997, que regulava a aplicação de penalidade ao contribuinte que apresentasse declaração inexata ou deixasse de apresentá-la, fazendo incidir multa isolada.

Portanto, na norma anterior, o dado quantitativo da multa para dívidas incluídas em lançamento tributário, para os casos de falta de pagamento ou recolhimento de contribuições não declaradas e/ou com declaração inexata, devia ser apurado pela soma da multa do revogado art. 35, inciso II, com a multa do revogado art. 32, inciso IV, §§ 4º e 5º.

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)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8o da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2o desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 1o O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

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

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

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

V - (revogado pela Lei no 9.716, de 26 de novembro de 1998). (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 2o Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1o deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea "b", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

§ 5o Aplica-se também, no caso de que seja comprovadamente constatado dolo ou má-fé do contribuinte, a multa de que trata o inciso I do caput sobre: (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

I - a parcela do imposto a restituir informado pelo contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária; e (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

II - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

A multa mais benéfica deve ser apurada mediante comparação do dado quantitativo resultante do cálculo conforme descrito no parágrafo anterior (vigente à época dos fatos geradores) com o dado quantitativo resultante da multa calculada com base no art. 35-A da Lei 8.212/91, com a redação da MP 449, de 2008, convertida na Lei 11.941, de 2009. Este entendimento está explicitado no art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009:

Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos: (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores: (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

Portanto, entendo que a multa mais benéfica é a calculada de acordo com o disposto no art. 476-A da IN RFB 971, de 2009, acima transcrito, e já foi, corretamente, objeto do lançamento, conforme relatório fiscal e demonstrativos das e-fls. 54 e 55.

DO CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA DE OFÍCIO DE 75%

É alegado que a aplicação da multa de 75% se mostra confiscatória, não podendo permanecer, uma vez que a Constituição Federal de 1988 prevê a impossibilidade de utilizar o tributo e seus acessórios (multa) de modo confiscatório, podendo impedir, inclusive, o exercício de atividades econômicas a que se pretende defesa no art. 170 da Constituição da República. Ademais, a multa aplicada fere o princípio da capacidade contributiva, eis que o acréscimo pretendido vai muito além da simples tentativa de coibir infrações tributárias, impondo, na verdade, majoração de tributo para além da capacidade econômica adquirida pela empresa, além de majorar a própria alíquota, de forma dissimulada e indireta.

Já vimos que a multa aplicada possui sua base legal no art. 44, I, da Lei 9.430, de 1996. Assim, para afastar o citado diploma legal por ofensa a normas constitucionais seria preciso haver a atribuição de realizar controle repressivo de constitucionalidade, o que é expressamente vedado pelo art. 26-A, *caput*, do Decreto nº 70.235, de 1972 e pela Súmula

CARF nº 2. Em face do exposto, não reconheço a competência desta Turma para se manifestar sobre essa questão.

Decreto nº 70.235, de 1972

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.

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

EXIGÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO

É asseverada a impossibilidade de exigência de juros sobre multa de ofício, destacando que este argumento apenas foi levantado em Recurso, tendo em vista que somente foi possível perceber se houve a incidência de juros sobre multa após a lavratura da autuação, quando, ao requerer valores atualizados ao Fisco, percebeu-se que a multa aplicada foi

Tal matéria não pode ser conhecida por este CARF, uma vez que deixou de ser atacada na impugnação, a qual estabelece o limite objetivo da lide.

Nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, considera-se *não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.*

Não questionada a matéria na fase própria, precluso estará o direito de fazê-lo em outro momento processual. Nesse sentido, há vários precedentes no CARF (por exemplo, os Acórdãos 9202-005.673 e 9202-002.859), dentre os quais invoco o Acórdão 9202-004.291, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, cuja ementa é:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Exercício: 1999

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

A fase litigiosa se instaura com a impugnação. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997.

Preclusão nada mais é do que a perda do direito de agir nos autos em face da perda da oportunidade, conferida por certo prazo. Tendo sido acatada a preclusão não há mais o que ser apreciado acerca da multa por não tratar-se de matéria de ordem pública.

Conclusão

Voto, portanto, por NÃO CONHECER da questão atinente ao controle repressivo de constitucionalidade, REJEITAR A PRELIMINAR DE NULIDADE e, no mérito, NÃO RECONHECER A DECADÊNCIA do poder-dever de constituir o crédito tributário, e, nas demais questões, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para tão somente AFASTAR A SOLIDARIEDADE PASSIVA da recorrente Unimed Belo Horizonte, restando íntegro o crédito tributário em litígio, que deve continuar a ser exigido do responsável solidário Construtora Castilho Ltda.

(assinado digitalmente)

João Bellini Júnior

Relator