



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

**Processo n°** 15889.000005/2011-22  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2401-002.618 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de agosto de 2012  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS  
**Recorrente** TRANSPORTADORA RINALDO GARCIA LTDA - ME  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/08/2006 a 31/12/2006

FALTA DE PAGAMENTO DO TRIBUTO E DECLARAÇÃO INCORRETA EM GFIP. MULTA MAIS BENÉFICA. AFERIÇÃO CONSIDERANDO TODOS AS LAVRATURAS EFETUADAS NA AÇÃO FISCAL.

Nos casos em que tenha havido falta de recolhimento das contribuições e declaração incorreta dos fatos geradores em GFIP, para a aferição da multa mais benéfica, deve-se cotejar a soma da multa por inadimplemento da obrigação principal (art. 35 da Lei n.º 8.212/1991) com a multa por descumprimento da obrigação acessória (§ 5.º do art. 32 da Lei n.º 8.212/1991) com a atual multa de ofício (art. 35-A da Lei n.º 8.212/1991), prevalecendo a que seja mais favorável ao contribuinte.

MULTA CARÁTER CONFISCATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE DE DECLARAÇÃO PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.

Não pode a autoridade fiscal ou mesmo os órgãos de julgamento administrativo afastar a aplicação da multa legalmente prevista, sob a justificativa de que tem caráter confiscatório.

CORREÇÃO DA INFRAÇÃO APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. IMPOSSIBILIDADE DE ALEGAÇÃO DE OCORRÊNCIA DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

A denúncia espontânea somente pode ser argüida se o sujeito passivo saneou a infração antes de qualquer procedimento fiscalizatório relacionado ao ilícito administrativo praticado.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/08/2006 a 31/12/2006

PEDIDO DE SOBRESTAMENTO DO FEITO COM BASE EM PROCESSO QUE NÃO GUARDA RELAÇÃO DE PREJUDICIALIDADE COM O OBJETO DA LIDE. INDEFERIMENTO.

Deve ser indeferido o pedido de sobrestamento do feito, sob a justificativa da existência de processo com questão prejudicial, quando a requerente não comprova a existência de relação de dependência entre os processos.

VÍCIOS DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL MPF. ALEGAÇÃO DE NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Falhas quanto à prorrogação do MPF e substituição de Auditores não causam nulidade no lançamento, posto que a atividade de lançamento é obrigatória e vinculada. Uma vez detectada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, não pode o agente fiscal deixar de efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional.

ALEGAÇÕES GENÉRICAS E DESPROVIDAS DE PROVAS. NÃO CONHECIMENTO.

Não merecem conhecimento as alegações que não se refiram à situação ou fato específico e/ou que não indiquem as provas em que se funda.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos: I) afastar a preliminar de nulidade; II) indeferir o pedido para sobrestamento do feito; e III) no mérito, por negar provimento do recurso.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Kleber Ferreira de Araújo - Relator

Participaram do presente julgamento o(a)s Conselheiro(a)s Elias Sampaio Freire, Kleber Ferreira de Araújo, Igor Araújo Soares, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

## Relatório

O processo em questão abrange três lavraturas, quais sejam:

a) Auto de Infração de Obrigação Principal - AIOP n.º 37.322.717-5 (01/2006 a 13/2006) abrangendo as contribuições da empresa para o Fundo de Previdência, incluindo as contribuições para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa, decorrentes dos riscos ambientais do trabalho.

b) Auto de Infração de Obrigação Principal - AIOP n.º 37.322.718-3 (01/2006 a 13/2006) abrangendo as contribuições da empresa para outras entidades e fundos.

c) Auto de Infração de Obrigação Acessória - AIOA n.º 37.253.648-4 (08 a 10/2006) decorrente da não declaração das contribuições devidas pela empresa em GFIP.

Segundo o Relatório Fiscal, fls. 42/55, Em 10/12/2009, houve decisão pela exclusão da empresa do SIMPLES, com efeitos a partir de 01/01/2006, nos termos do Ato Declaratório Executivo - ADE n.º 078 expedido pelo Sr. Delegado da Receita Federal em Bauru em 14/12/2009, ao qual o contribuinte não manifestou inconformismo.

Informa-se que a verificação se restringiu às Folhas de Pagamentos em confronto com o que a empresa declarou em GFIP antes do início do procedimento fiscal em 23/01/2009.

Afirma o fisco que, efetuando comparativo para verificar a multa mais benéfica no conjunto das lavraturas efetuadas, verificou que, apenas nas competências 08 a 10/2006, a penalidade menos gravosa é aquela calculada conforme a legislação vigente quando da ocorrência dos fatos geradores. Assim, apenas essas competências figuram no AIOA, com aplicação nas mesmas de multas nos AIOP de 24% da contribuição devida (art. 35 da Lei n.º 8.212/1991).

Para as demais competências foi aplicada a multa no percentual de 75% da contribuição devida (art. 35-A da Lei n.º 8.212/1991), sem imposição de multa por descumprimento de obrigação acessória.

O fisco informa que foram abatidas as contribuições ao INSS decorrentes da Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica prestada pela empresa.

A empresa ofertou impugnação, fls. 237/256, na qual alegou em apertada síntese que:

a) sobrestamento do feito até o julgamento do processo n.º 15889.000366/2009-54, o qual, no seu entender, teria influência na presente lide;

b) nulidade do MPF que deu origem à ação fiscal, por falta de ciência ao contribuinte de prorrogações efetuadas e de substituição de Auditores Fiscais no transcorrer da auditoria;

c) não foram consideradas as GFIP retificadoras apresentadas pela empresa, além de que os débitos decorrentes da exclusão do SIMPLES foram incluídos no parcelamento da Lei n.º 11.941/2009;

d) devem ser excluídas da base de cálculo as verbas indenizatórias, as quais podem ser identificadas mediante perícia contábil;

e) as multas foram aplicadas incorretamente, haja vista que as declarações de GFIP foram prestadas dentro da sistemática do SIMPLES;

f) a multa aplicada no percentual de 75% é confiscatória.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ em Ribeirão Preto (SP) decidiu pela improcedência da impugnação, mantendo integralmente as autuações.

Concluiu a DRJ que o processo mencionado pela então impugnante não tem qualquer influência na lide sob destaque, uma vez que trata de lançamento do ano-calendário de 2005, portanto, anterior à exclusão da empresa do SIMPLES.

Aduziu o órgão recorrido que o MPF original, ou a sua prorrogação, não se constituem em atos essenciais à validade do procedimento fiscal, tratando-se de meros instrumentos de controle interno, por esse motivo, alguma falha verificada quanto a esse aspecto não tem o condão de nulificar os lançamentos.

Quanto às GFIP retificadoras, o órgão *a quo* asseverou que as mesmas somente foram apresentadas após o início do procedimento fiscal, quando a empresa já houvera perdido a espontaneidade.

A suposta inclusão dos débitos em parcelamento foi rechaçada pela DRJ, que sustentou que a empresa, apesar de ter seu requerimento de adesão deferido, não apresentou no prazo estabelecido pela Administração Tributária os créditos em discussão, para sua consolidação no parcelamento especial.

A DRJ não concordou com a suposta inclusão de verbas indenizatórias na base de cálculo, alegando que, se os valores foram obtidos das folhas de pagamento da empresa, caberia a esta demonstrar quais parcelas teriam que ser excluídas do salário-de-contribuição.

Quanto ao percentual de multa aplicado, o órgão recorrido chancelou o procedimento de cálculo da multa mais benéfica efetuado pela Autoridade Fiscal e afastou os argumentos de inconstitucionalidade suscitados.

Irresignado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, fls. 310/331, no qual apresenta os mesmos argumentos lançados na impugnação, à exceção da inclusão dos débitos em parcelamento, e requer o cancelamento dos AI.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Relator

### Admissibilidade

O recurso merece conhecimento, posto que preenche os requisitos de tempestividade e legitimidade.

### Sobrestamento do feito em razão de existência de processo contendo questão prejudicial

Alega o sujeito passivo que o processo em questão é dependente do nº 15889.000366/2009-54, o qual está pendente de julgamento. Por essa razão, caberia a suspensão do julgamento até o desfecho do processo que contém questão prejudicial.

A DRJ asseverou que a relação de dependência inexistente, posto que a discussão administrativa sobre a exclusão do SIMPLES já transitou em julgado e que o processo citado diz respeito à exigência de tributos integrantes do SIMPLES no ano calendário de 2005, não abrangendo sequer o período do lançamento em tela.

Entendo que a recorrente carece de razão. É que a motivação dos lançamentos tratados no presente julgamento foi a exclusão da empresa do regime simplificado de tributação, cujo processo transitou em julgado com decisão desfavorável ao contribuinte, o qual não interpôs recurso.

Assim, o processo que poderia servir como prejudicial já tem decisão com caráter de definitividade na seara administrativa, não sendo cabível sobrestar o feito em razão da existência de processo cujas matérias tratadas não irão influenciar na contenda sob enfoque e que se refere a período diferente daquele a que estão circunscritos os lançamentos aqui tratados.

### Mandado de Procedimento Fiscal - MPF

Agora vou à apreciação da suscitada nulidade do lançamento em razão de defeitos no MPF. Alega-se que a cientificação de mandado complementar após a expiração do anterior seria causa a contaminar todo o procedimento fiscal. Outra mácula apontada diz respeito à falta de ciência ao sujeito passivo de substituição de Auditores Fiscais nos mandados.

Acerca dessa questão, inclino-me pelo entendimento firmado pela DRJ de que falhas verificadas na MPF não são causas de nulidade do lançamento. Nesse sentido, alinho-me à jurisprudência atual deste Colegiado e, principalmente, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que afasta a mácula no lançamento decorrente de pretensas irregularidades naquele ato, consoante se infere do julgado com sua ementa abaixo transcrita:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física IRPF*

*Exercício: 1999*

*VÍCIOS DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL MPF. ALEGAÇÃO DE NULIDADE. INEXISTÊNCIA.*

*Falhas quanto a prorrogação do MPF ou a identificação de infrações em tributos não especificados, não causam nulidade no lançamento. Isto se deve ao fato de que a atividade de lançamento é obrigatória e vinculada, e, detectada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, não pode o agente fiscal deixar de efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional.*

*Recurso voluntário negado.” (2ª Turma da CSRF, Processo nº 10280.001818/200355 – Acórdão nº 920201.757– Sessão de 27/09/2011)*

Em vista do posicionamento majoritário deste Egrégio Conselho, o qual não acolhe a nulidade do lançamento decorrente de eventuais irregularidades na emissão do MPF, deixo de analisar pontualmente os vícios suscitados pela recorrente, uma vez restar totalmente infrutífero o exame destas questões, o que impõe seja rejeitada a preliminar de nulidade argüida.

### **Reaquisição da espontaneidade e apresentação de GFIP retificadoras**

Uma outra tese construída pela empresa é que as falhas do MPF teriam ocasionado a aquisição da espontaneidade. Em razão das nossas considerações sobre a invalidação do MPF, por coerência, tenho que manter o posicionamento de que não há invalidação do MPF, por conseguinte, não há alteração do marco de início do procedimento fiscal, afastando-se a afirmação de que houve reaquisição da espontaneidade.

Alega a empresa que retificou as GFIP e incluiu os créditos objeto da discussão no parcelamento especial instituído pela Lei n.º 11.941/2009.

A intimação de início do procedimento fiscal ocorreu em 23/01/2009, tendo apresentado GFIP retificadoras em 26/01/2010. Assim, essa providência não surtiu os efeitos desejados, posto que a espontaneidade já não existia, conforme dispõe o CTN:

*Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.*

*Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.*

Assina-se que o fisco reconheceu, em razão de ampliação do período de apuração, que, para as competências 01/2007 a 06/2007, a empresa se encontrava sob espontaneidade quando enviou os arquivos de retificação e, portanto, seus valores não foram objeto de lançamento fiscal.

Portanto, não há como acatar a alegação de que as retificações da GFIP relativas às competências incluídas no lançamento deveriam ter sido consideradas pelo fisco.

### Verbas indenizatórias

A empresa afirma que a Fazenda não pode lançar contribuições previdenciárias sobre verbas indenizatórias. De fato tem razão. A exação para a Seguridade Social tem como campo de incidência apenas as verbas decorrentes de retribuição pelo trabalho prestado pelos segurados.

Para provocar a retificação dos lançamentos, solicita a empresa a exclusão das verbas que considera indenizatórias. Todavia, o faz de forma genérica, sem fazer a indicação específica de qual parcela deveria ser expurgada da base de cálculo do AI.

Considerando que as informações acerca da base de cálculo foram coletadas das folhas de pagamento e GFIP da empresa, esta deveria indicar quais valores estariam incluídos indevidamente nas bases de cálculo.

Note-se que a recorrente não indica que tenha feito exclusão de nenhuma verba nas GFIP retificadoras, levando-me a concluir que esse argumento é improcedente.

### Aplicação da multa

Sobre essa questão, deve-se levar em conta que, com o advento da Medida Provisória MP n. 449/2008, convertida na Lei n. 11.941/2009, houve profunda alteração no cálculo das multas incidentes sobre as contribuições devidas e daquelas decorrentes de descumprimento das obrigações acessórias relacionadas à GFIP.

Na sistemática anterior, a infração de omitir fatos geradores em GFIP era punida com a multa correspondente a cem por cento da contribuição não declarada, ficando a penalidade limita a um teto calculado em função do número de segurados da empresa.

Quando havia lançamento da obrigação principal relativo aos fatos geradores não declarados, o sujeito passivo ficava também sujeito à aplicação da multa sobre os créditos lançados, num percentual do valor principal que variava de acordo com a fase processual do lançamento, ou seja, quanto mais cedo o contribuinte quitava o débito, menor era a multa imposta.

Com a nova legislação, há duas sistemáticas de aplicação da multa. Inexistindo o lançamento das contribuições, aplica-se apenas a multa isolada prevista no art. 32-A da Lei n. 8.212/1991, que é calculada a partir de um valor fixo para cada grupo de 10 informações incorretas ou omitidas, nos seguintes termos:

*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: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

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

*(...)*

Todavia pelo art. 35-A da mesma Lei, também introduzido pela Lei n. 11.941/2009, ocorrendo o lançamento da obrigação principal, a penalidade decorrente do erro

ou omissão na GFIP fica incluída na multa de ofício constante no crédito constituído. Deixa, assim, de haver cumulação de multa punitiva e multa moratória, condensando-se ambas em valor único. Vejam o diz o dispositivo:

*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.*

É que o art. 44, I, da Lei n. 9.430/1996<sup>1</sup> prevê que, havendo declaração inexata ou omissa de tributo, acompanhado da falta de recolhimento do mesmo, deve-se aplicar a multa ali especificada. Como já exposto, nessas situações, a multa agora é uma para ambas as infrações, descumprimento das obrigações principal e acessória.

Diante das considerações acima expostas, não há como se aplicar na situação em tela o art. 32-A da Lei n. 8.212/1991, como requer o sujeito passivo, posto que houve na espécie lançamento das contribuições correlatas. A situação sob enfoque pede a aplicação do art. 35-A da mesma Lei, o qual pode ou não ser mais benéfica ao contribuinte, posto que, para os casos em que o teto para aplicação da multa previsto na legislação revogada fica muito abaixo do valor da contribuição não declarada, há a possibilidade do valor da penalidade aplicada com fulcro na sistemática legal anterior situar-se num patamar inferior àquela calculada com base na norma atual.

A par dessas disposições, o fisco procedeu ao comparativo das multas, verificando que apenas para as competências de 08 a 10/2006 seria mais benéfico ao sujeito passivo a aplicação da legislação vigente na data da ocorrência dos fatos geradores. Nesse sentido, para essas competências foi imposta a multa de 24% (art. 35 da Lei n.º 8.212/1991) para o lançamento da contribuição para a Seguridade Social, impondo-se para o AI relativo ao descumprimento de obrigação acessória a penalidade de 100% da contribuição não declarada, limitada ao teto legal (§ 5.º do art. 32 da Lei n.º 8.212/1991).

Com relação às demais competências, a regra nova é mais favorável, prevalecendo, então, a multa de ofício de 75% (art. 35-A da Lei n.º 8.212/1991), não havendo aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória.

Cabe ressaltar que esse comparativo não se aplica ao AI n.º 37.322.718-3, posto que o mesmo se refere a contribuições destinadas a outras entidades e fundos, sobre as quais não há obrigação de declaração em GFIP. Por esse motivo, para esse crédito aplica-se a legislação revogada, que é sempre mais benéfica, quando comparada isoladamente, sem levar e conta a multa decorrente de falta de declaração da contribuição.

A aplicação da multa no patamar de 20% mostra-se inviável nessa situação, posto que sua utilização restringe-se aos casos em que as contribuições tenham sido declaradas em GFIP, o que somente ocorreu após o início do procedimento fiscal.

Arguiu a recorrente a inconstitucionalidade da multa aplicada, em face do seu caráter confiscatório. Na análise dessa razão, não se pode perder de vista que o lançamento da multa por descumprimento de obrigação de pagar o tributo é operação vinculada, que não comporta emissão de juízo de valor quanto à agressão da medida ao patrimônio do sujeito passivo, haja vista que uma vez definido o patamar da sua quantificação pelo legislador, fica

<sup>1</sup> Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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

vedado ao aplicador da lei ponderar quanto a sua justeza, restando-lhe apenas aplicar a multa no *quantum* previsto pela legislação.

Cumprindo essa determinação a autoridade fiscal, diante da ocorrência da falta de pagamento do tributo - fato incontestável - aplicou a multa no patamar fixado na legislação, conforme muito bem demonstrado no Discriminativo Sintético do Débito, em que são expressos os valores originários a multa e os juros aplicados no lançamento.

Ao contrário do que afirma a recorrente a multa foi aplicada no patamar de trinta por cento, conforme previa o revogado art. 35 da Lei n.º 8.212/1991, vigente na data da ocorrência dos fatos geradores.

Além do mais, salvo casos excepcionais, é vedado a órgão administrativo declarar inconstitucionalidade de norma vigente e eficaz. Nessa linha de entendimento, dispõe o enunciado de súmula, abaixo reproduzido, o qual foi divulgado pela Portaria CARF n.º 106, de 21/12/2009 (DOU 22/12/2009):

*Súmula CARF N.º 2*

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Essa súmula é de observância obrigatória, nos termos do “caput” do art. 72 do Regimento Interno do CARF<sup>2</sup>. Como se vê, este Colegiado falece de competência para se pronunciar sobre a alegação de inconstitucionalidade da multa aplicada, uma vez que o Fisco tão-somente utilizou os instrumentos legais de que dispunha.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por afastar a preliminar de nulidade, por indeferir o pedido para sobrestamento do feito e, no mérito, pelo não provimento do recurso.

Kleber Ferreira de Araújo

---

<sup>2</sup> Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.  
(...)

CÓPIA