



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18108.000920/2007-70
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-008.919 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de julho de 2021
Recorrente ECONOMUS INSTITUTO DE SEGURIDADE SOCIAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2000 a 31/08/2002

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE DE DECISÃO. INOCORRÊNCIA.

Para ser considerado nula, a decisão deve ter sido proferida por pessoa incompetente ou violar a ampla defesa do contribuinte, e esta violação deve sempre ser comprovada ou ao menos demonstrados fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte. Não há que se falar de cerceamento do direito de defesa por negativa de realização de perícia quando o verdadeiro intuito desta for produzir provas que caberia ao contribuinte apresentar.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL QUINQUENAL SÚMULA VINCULANTE DO SUPREMO TRIBUTAL FEDERAL.

O Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei nº 8.212/91, e determinou que o prazo decadencial para lançamento das contribuições previdenciárias deve ser contado nos termos do art. 173, I ou 150, §4º, ambos do CTN.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. PRAZO DECADENCIAL. REGRA DE CONTAGEM. ENTENDIMENTO SUMULADO.

Nos termos da Súmula CARF nº 148, os procedimentos administrativos de constituição de créditos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias sujeitam-se ao regime de decadência referido no art. 173 do CTN, pois tais créditos tributários decorrem sempre de lançamento de ofício, jamais de lançamento por homologação.

MULTAS PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. OMISSÃO DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NA GFIP. SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERATIVAS DE TRABALHO. INCONSTITUCIONALIDADE.

Em razão da declaração de inconstitucionalidade da contribuição previdenciária de 15% que incide sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura referente a serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, inexistente obrigação de informar tais valores em GFIP, razão pela

qual não há qualquer omissão de fatos geradores em GFIP a ensejar a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória.

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA. APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL. RETROATIVIDADE BENIGNA. SÚMULA CARF Nº 119.

Na aplicação da retroatividade benigna, quando há o descumprimento de obrigação principal e de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96 para os casos de lançamento de ofício. Neste sentido, a autoridade preparadora deve aplicar, no que for cabível, as disposições constantes dos artigos 476 e 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/09.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher parcialmente a preliminar para reconhecer extintos pela decadência os créditos tributários lançados até a competência 11/2000, inclusive, e, ainda, a competência 13/2001. No mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo do tributo lançado os valores que digam respeito a pagamentos efetuados a cooperativas de trabalho e, ainda, para determinar a aplicação a retroatividade benigna nos termos do art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Debora Fofano dos Santos, Thiago Duca Amoni (suplente convocado), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 524/544, interposto contra decisão da DRJ em São Paulo II/SP de fls. 509/518, a qual julgou procedente o lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória (apresentação das GFIPs com dados não correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias – CFL 68), conforme descrito no auto de infração DEBCAD 37.012.400-6, de fls. 02/09, lavrado em

14/10/2007, referente ao período de 03/2000 a 08/2002, com ciência da RECORRENTE em 18/10/2007, conforme assinatura no próprio auto de infração.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi aplicado com base no art. 32, inciso IV, §5º, da Lei nº 8.212/1991, no valor histórico de R\$ 1.247.749,24.

Dispõem os relatórios da infração e da aplicação da multa (fls. 19/20) e o anexo ao relatório fiscal da infração (fls. 21/28), que a empresa entregou as GFIPs, no período fiscalizado, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as obrigações previdenciárias. Em síntese, os valores não declarados em GFIP dizem respeito, em sua maioria, aos pagamentos efetuados em razão dos serviços tomados de cooperativas de trabalhadores e dos pagamentos efetuados para contribuintes individuais.

No anexo ao relatório fiscal a autoridade lançadora elenca os diversos documentos analisados e o procedimento de fiscalização realizado, relatando a disparidade dos valores das bases de cálculo de contribuições previdenciárias para os diferentes fatos geradores, que mudam conforme a fonte que se consulte, sendo elencada 10 fontes com anotações dos fatos geradores em tabela do item 06 do referido relatório.

A planilha de fls. 32/40 demonstra as bases de cálculos extraídas das fontes pesquisadas, cujos valores foram consolidados na planilha de fls. 30/31. A autoridade fiscal esclareceu que utilizou como base de cálculo para cada fato gerador o registro de maior valor entre as fontes pesquisadas, por se considerar que representavam a mais completa totalização entre aquelas apresentadas. Afirmou não ser possível conferir os valores na escrituração contábil pois esta não registrou o movimento real de remunerações e de pagamentos a cooperativas. As notas fiscais também descreviam movimentos menores que as totalizações registradas nas diversas fontes.

De acordo com o relatório fiscal da aplicação da multa (fl. 20), para cálculo da multa aplicada considerou-se que o RECORRENTE tinha entre 1001 e 5000 empregados, razão pela qual a multa máxima corresponde a 35 vezes o valor mínimo. A tabela de apuração da multa encontra-se à fl. 29.

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 371/390 em 16/11/2007. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em São Paulo II/SP, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

DECADÊNCIA do Direito de realizar o lançamento, em razão de ser de 5 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador o prazo decadencial sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado considera-se homologado o lançamento e extinto o crédito, na aplicação do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, não devendo ser invocado o art. 45, da Lei 8.212/91, em razão da sua inconstitucionalidade declarada pelo Superior Tribunal de Justiça. A decadência atinge a totalidade do lançamento.

NULIDADE do Auto de infração pelo fato de ter a fiscalização adotado como base de cálculo para cada fato gerador o de maior valor entre as diversas fontes, cabendo ao fisco analisar a documentação contábil e apurar a real base de cálculo, na busca da

verdade material, e não presumir que a base de cálculo correta seria a de maior valor, o que fere o princípio da legalidade e da moralidade, insculpidos na Constituição Federal.

Alega que o fisco reconhece que deixou de analisar documentos ante a alegação “as Notas Fiscais apresentadas descreviam movimentos menores do que as totalizações registradas nas diversas fontes, indicando que, no mínimo houve extravio do que deveria ser mantido arquivado que o fisco deixou de analisar seja porque supôs ter havido extravio ou porque teve dificuldade em analisar a documentação, como motivo de nulidade da autuação.

Requer a nulidade da autuação ante a manifesta ilegitimidade.

Com relação à COMPROVAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO de contribuição prevista no Inciso IV, do art. 22 da Lei 8.212/91, alega que declarou em GFIP como base de cálculo os valores efetivamente pagos aos cooperados, excluindo valores diversos, não referentes aos profissionais cooperados e o fisco considerou a base de cálculo o valor total pago à cooperativa, sem quaisquer exclusões.

Afirma que o disposto no § 7º do art. 219 do RPS faculta ao prestador de serviço discriminar ou não, na nota fiscal, fatura ou recibo, os valores pagos a título de materiais e/ou equipamentos, não prevalecendo a alegação no relatório fiscal de que as notas fiscais estariam em conflito com as disposições do Decreto 3.048/99. Afirma que a conduta do impugnante na determinação da base de cálculo está de acordo com a Lei.

Caso não seja exercida a faculdade de discriminar ou não os valores que não sejam relativos aos pagamentos dos cooperados não autoriza o fisco a considerar tais valores como integrantes de base impositiva da contribuição, não pode ser penalizado pelo exercício da faculdade.

Requer que seja realizada PERÍCIA para que se comprove o correto procedimento adotado, indica o perito e formula QUESITOS que pretende ver respondidos.

Contesta a alegação da fiscalização que considerou os DEPÓSITOS JUDICIAIS como base de cálculo, afirma que os depósitos foram feitos sobre os valores cheios das notas fiscais, sem o aproveitamento da possibilidade de excluir parcelas referentes à diárias hospitalares, exames laboratoriais e medicamentos. Contesta a afirmação da fiscalização que os considerou como confissão de débito.

Alega a INCONSTITUCIONALIDADE do art. 22, IV, da Lei nº 8.212/91 e, por fim, requer que seja anulado o auto de infração.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em São Paulo II/SP julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 509/518):

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/03/2000 a 31/08/2002

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

O prazo decadencial para o lançamento de contribuições previdenciárias é de 10 anos.

INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. APRESENTAÇÃO DE GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Constitui infração a apresentação, por parte da empresa, de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

INDEFERIMENTO DO PEDIDO DE PERÍCIA.

O deferimento da perícia está condicionado à sua necessidade, devendo ser indeferidas as perícias que forem consideradas prescindíveis, protelatórias ou impraticáveis. Indeferido por ser desnecessária a prova pericial e os documentos constantes dos autos não requerem conhecimento técnico para análise.

Lançamento Procedente

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 22/04/2008, conforme AR de fl. 522, apresentou o recurso voluntário de fls. 524/544 em 19/05/2008.

Em suas razões, a RECORRENTE alega o cerceamento do direito de defesa, por conta do indeferimento da produção de prova pericial por ela requerida, por meio da qual pretendia demonstrar, de forma definitiva, a correção das bases de cálculo declaradas em GFIP. Por esse motivo, requer a nulidade do acórdão recorrido.

No mais, reiterou os argumentos da Impugnação.

A RECORRENTE ainda apresenta manifestação às fls. 547/550, relatando que a multa imposta no presente auto de infração foi aplicada nos termos do art. 32, IV e §5º, da Lei 8.212/91, mas que se deve atentar a publicação da Lei 11.941 em 27/05/2009, a qual alterou o art. 32 da Lei 8.212/91 com a adição do art. 32-A, modificando a forma de cálculo da multa anteriormente cominada pelo descumprimento da obrigação de informar ao INSS, por meio do documento definido em regulamento, os dados relacionados às contribuições previdenciárias.

Diante do exposto, requer a imediata revisão do crédito previdenciário ora pleiteado e aplicação ao presente processo para o recálculo da referida multa, caso seja mais benéfica.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

I. PRELIMINAR

I.a. Alegação de nulidade da decisão da DRJ

Conforme elencado, a contribuinte alega nulidade da decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa, na medida em que indeferiu o pedido de perícia formulado. Em síntese, segundo a RECORRENTE, essa perícia seria necessária para a comprovação definitiva da correção do procedimento por ela adotado, e não seria dispensável, na medida em que a própria autoridade fiscal expôs que as notas fiscais possuíam termos restritos aos autores, o que dificultou a identificação do que seriam insumos ou serviços dos cooperados.

Pois bem, como cediço, no processo administrativo federal são nulos os atos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972. Por sua vez, o art. 10, também Decreto nº 70.235/1972, elenca os requisitos obrigatórios mínimos do auto de infração, *in verbis*:

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

I - a qualificação do autuado;

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

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

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

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

Art. 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 consequência.

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

Desta forma, para ser considerado nulo, o lançamento deve ter sido realizado por pessoa incompetente ou violar a ampla defesa do contribuinte. Ademais, a violação à ampla defesa deve sempre ser comprovada, ou ao menos demonstrados fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte.

Havendo compreensão dos fatos e fundamentos que levaram à lavratura do auto de infração pelo contribuinte, bem como cumprimento dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/2012, não há como se falar em nulidade do auto de infração. Assim entende o CARF:

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.

Comprovado que o sujeito passivo tomou conhecimento pormenorizado da fundamentação fática e legal do lançamento e que lhe foi oferecido prazo para defesa, não há como prosperar a tese de nulidade por cerceamento do contraditório e da ampla defesa.

(Acórdão 3301004.756 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 20/6/2018, Rel. Liziane Angelotti Meira)

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Não se verificando a ocorrência de nenhuma das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 e observados todos os requisitos do artigo 10 do mesmo diploma legal, não há que se falar em nulidade da autuação

(Acórdão nº 3302005.700 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão 26/7/2018, Rel. Paulo Guilherme Déroulède)

Quanto ao argumento de que a negativa do pedido de perícia cerceou o direito de defesa da RECORRENTE, entendo que o mesmo não merece prosperar.

A diligência e a perícia, constituem elementos de prova, com a finalidade de municiar o julgador na formação de sua convicção. Seu intuito é auxiliar o fiscal a identificar toda a matéria tributável. Contudo, não é a finalidade delas suprir a deficiência do sujeito passivo em comprovar o que alega.

Em outras palavras, não é papel da perícia produzir provas que caberia ao contribuinte apresentar. Uma vez que já foi extraída a base de cálculo de diversas fontes, cabe ao contribuinte produzir todas as provas possíveis para justificar suas alegações, servindo a perícia como um instrumento para atestar a veracidade destas provas ou para a obtenção de esclarecimentos, e não como um instrumento de produção de prova em si.

Ademais, as notas fiscais sobre as quais foi requerida a realização de perícia dizem respeito a pagamento realizado a cooperativas de trabalho, questão superada neste caso em razão dos argumentos de mérito adiante apresentados.

Portanto, nego provimento ao argumento de cerceamento do direito de defesa.

I.b. Decadência

No que diz respeito ao argumento do contribuinte quanto à decadência de parte do crédito tributário, entendo que o mesmo merece prosperar.

Pois bem, a teor da Súmula Vinculante nº 08 do STF, abaixo transcrita, o prazo decadencial aplicável às contribuições previdenciárias é quinquenal e não decenal:

Súmula Vinculante 8: “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

No que tange aos efeitos da súmula vinculante, cumpre lembrar o texto do artigo 103-A, caput, da Constituição Federal que foi inserido pela Emenda Constitucional nº 45/2004. *in verbis*:

“Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei”.

Dessa forma, é possível concluir que, a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por consequência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

Sobre o termo inicial de contagem do prazo decadencial, importante esclarecer que os procedimentos administrativos de constituição de créditos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias sujeitam-se ao regime de decadência referido no art. 173 do CTN, pois tais créditos tributários decorrem sempre de lançamento de ofício, jamais de lançamento por homologação, circunstância que afasta a incidência da contagem do prazo estabelecida no art. 150, § 4º, do CTN.

Neste sentido, cito a Súmula nº 148 deste CARF:

Súmula CARF nº 148

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

O presente caso envolve as competências de 03/2000 a 08/2002, com ciência da RECORRENTE em 18/10/2007. Então débitos de obrigações acessórias referentes a fatos geradores ocorridos ao até o ano calendário de 2001 tiveram o início da contagem do prazo decadencial a partir de 01/01/2002 e poderiam ser lançados até 31/12/2006, com exceção da competência de dezembro/2001.

Isto porque, o prazo para apresentar a GFIP tem termo final no mês subsequente àquele em que a remuneração foi paga. Desta forma, apenas a partir de janeiro/2002 é que a fiscalização poderia ter lançado o crédito tributário por descumprimento de obrigação acessória dos fatos geradores ocorridos em 12/2001, visto que, antes desta data, não houve qualquer descumprimento por parte do contribuinte. Nesta toada, o primeiro dia do exercício subsequente àquele em que o crédito relativo à competência de 12/2001 poderia ter sido lançado é 01/01/2003, com termo final em 31/12/2007, razão pela qual a competência de 12/2001 não foi fulminada pela decadência.

Válido salientar que, quanto à competência 13, o prazo de declaração e recolhimento ocorre no próprio ano em que é pago o 13º salário, de modo que a fiscalização poderia ter efetuado o lançamento relativo à competência 13/2001 ainda no ano 2001. Consequentemente, o primeiro dia útil do exercício subsequente foi a data 01/01/2002 findando o prazo decadencial em 31/12/2006, razão pela qual a competência 13/2001 foi fulminada pela decadência.

Assim, tendo em vista que o RECORRENTE apenas tomou ciência do lançamento do auto de em 18/10/2007, conforme assinatura no próprio auto de fl. 02, o período de 03/2000 até 11/2001 e 13/2001 estão fulminados pela decadência.

II. MÉRITO

II.a. Da Base de Cálculo da Multa Aplicada

Depreende-se do art. 113 do CTN que a obrigação tributária é principal ou acessória e pela natureza instrumental da obrigação acessória, ela não necessariamente está ligada a uma obrigação principal. Em face de sua inobservância, há a imposição de sanção específica disposta na legislação nos termos do art. 115 também do CTN.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º. A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

(...)

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

As obrigações acessórias são estabelecidas no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos, de forma que visam facilitar a apuração dos tributos devidos. Elas, independente do prejuízo ou não causado ao erário, devem ser cumpridas no prazo e forma fixados na legislação.

O cerne do recurso, apresentado pela RECORRENTE, repousa em alegações envolvendo a discussão da base de cálculo das penalidades, seja em razão de ausência de motivos para descon sideração dos valores declarados pela RECORRENTE quanto aos serviços prestados pelas cooperativas, seja em razão da inconstitucionalidade de tal cobrança, ou ainda pelo fato de depósitos judiciais não representar confissão de dívida.

Entendo que merece parcial provimento as arguições da RECORRENTE.

Existe distinção clara entre as obrigações principais e acessórias. Apesar da obrigação principal não se confundir com a obrigação acessória (*a obrigação principal é de pagar o tributo, ao passo que a obrigação tributária acessória é declarar em GFIP a ocorrência do fato gerador, são condutas independentes. Ora, tanto o são que poderia o contribuinte ter declarado em GFIP a ocorrência do fato gerador mas não tê-lo pago, conduta que viola apenas a obrigação principal, como poderia ter regularmente pago o tributo sem tê-lo declarado em*

GFIP, conduta que fere a obrigação acessória) o reconhecimento da inexistência da obrigação principal, no presente caso, necessariamente implica na inexigibilidade da obrigação acessória.

Isto porque, exemplificando, se as verbas pagas às cooperativas de trabalho não são compreendidas no conceito de salário-de-contribuição para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias, inexistia qualquer obrigação legal de incluí-las em GFIP, razão pela qual seria incorreta a inclusão desta rubrica na base de cálculo da presente multa.

No presente caso, conforme será demonstrado adiante, não se faz necessário efetuar busca de informações dos processos de obrigações principais que deram origem ao presente lançamento para prosseguir com o julgamento do presente processo, que envolve a multa CFL 68. Explico:

De acordo com o TEAF de fl. 428, a fiscalização originou, além deste processo, o lançamentos AI 37.012.399-9. Nos termos do Relatório Fiscal de fls. 21/28, o AI 37.012.399-9 corresponde ao lançamento da multa por não registrar nos títulos próprios da contabilidade os fatos geradores e as contribuições devidas para CIs e cooperativas (parágrafo 7 - fl. 23).

Sendo assim, a princípio, não se verificou nenhuma NFLD oriunda da mesma fiscalização que serviu de base para a presente multa CFL 68.

Da leitura do Relatório Fiscal, constata-se que as contribuições não declaradas em GFIP (base para a presente multa) foram apuradas por meio de diversas fontes, indicadas nas planilhas de fls. 32/40, dentre as quais estão as NFLDs 35.345.884-8 (de 05/2002) e 35.649.629-5 (de 07/2004).

Como já exposto, boa parte do presente crédito tributário de multa CFL 68 encontra-se fulminado pela decadência (encontram-se extintas pela decadência as multas relativas até a competência 11/2001, inclusive, além da competência 13/2001).

Ao analisar as fontes que embasaram as multas relativas à competência 12/2001 a 08/2002 (fls. 32/40), constata-se que as NFLDs 35.345.884-8 e 35.649.629-5 não tiveram influência na apuração da multa CFL 68, pois, neste período, as contribuições não declaradas em GFIP foram, em grande parte, oriundas da parcela relativa às cooperativas (depósitos judiciais) e uma pequena parte de valores confessados pelo próprio contribuinte, seja em GFIP, seja em planilhas apresentadas à própria fiscalização.

De acordo com a planilha de apuração de fls. 30/31, nota-se que a maior parte do crédito tributário de obrigação principal que serviu de base para o lançamento da presente multa CFL 68 do período de 12/2001 a 08/2002 foi oriunda de contribuições devidas em razão de valores pagos à cooperativas (com base nos depósitos judiciais realizados pelo contribuinte), nos termos do art. 22, IV, da Lei nº 8.212/1991, cuja inconstitucionalidade foi reconhecida pelo STF.

O Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade de tal cobrança conforme decisão proferida nos autos do RE nº 595838 (repercussão geral – Tema 166), inclusive com resolução do Senado nº 10, de 30/03/2016, suspendendo a execução do art. 22, IV, da Lei nº 8.212/91.

Segue abaixo ementado o RE nº 595838:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ARTIGO 22, INCISO IV, DA LEI Nº 8.212/91, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 9.876/99. SUJEIÇÃO PASSIVA. EMPRESAS TOMADORAS DE SERVIÇOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COOPERADOS POR MEIO DE COOPERATIVAS DE TRABALHO. BASE DE CÁLCULO. VALOR BRUTO DA NOTA FISCAL OU FATURA. TRIBUTAÇÃO DO FATURAMENTO. BIS IN I DEM. NOVA FONTE DE CUSTEIO. ARTIGO 195, § 4º, CF. 1

1. O fato gerador que origina a obrigação de recolher a contribuição previdenciária, na forma do art. 22, inciso IV da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei 9.876/99, não se origina nas remunerações pagas ou creditadas ao cooperado, mas na relação contratual estabelecida entre a pessoa jurídica da cooperativa e a do contratante de seus serviços.

2. A empresa tomadora dos serviços não opera como fonte somente para fins de retenção. A empresa ou entidade a ela equiparada é o próprio sujeito passivo da relação tributária, logo, típico “contribuinte” da contribuição.

3. Os pagamentos efetuados por terceiros às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus cooperados, não se confundem com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados.

4. O art. 22, IV da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.876/99, ao instituir contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, extrapolou a norma do art. 195, inciso I, a, da Constituição, descaracterizando a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados, tributando o faturamento da cooperativa, com evidente bis in idem. Representa, assim, nova fonte de custeio, a qual somente poderia ser instituída por lei complementar, com base no art. 195, § 4º com a remissão feita ao art. 154, I, da Constituição.

5. Recurso extraordinário provido para declarar a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99

Por ter sido proferido com a repercussão geral reconhecida, a decisão acima deve ser observada por este CARF, nos termos do já citado art. 61, §2º, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015):

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Deste modo, inexistindo fundamento legal para cobrança das contribuições previdenciárias sobre estes pagamentos, inexistente obrigação de informá-los em GFIP, razão pela qual não houve qualquer omissão de fatos geradores em GFIP.

Importante esclarecer que, conforme informação trazida pela autoridade lançadora em seu relatório fiscal, a RECORRENTE requereu desistência da citada ação judicial em 30/09/2002, que foi deferida pela Justiça em 29/01/2003 (fl.22). Sendo assim, não houve uma decisão judicial envolvendo a cobrança das contribuições previdenciárias sobre os pagamentos realizados às cooperativas de trabalho no caso concreto envolvendo o contribuinte.

Portanto, referida parcela não pode compor a base da presente multa CFL 68.

Afastados os valores decorrentes de cooperativas, resta uma pequena diferença entre o salário-contribuição declarado em GFIP (para empregados e CIs) e aqueles adotados pela fiscalização. Contudo, estes valores foram extraídos de planilhas elaboradas pelo próprio contribuinte, razão pela qual contestá-la configuraria comportamento incompatível com o processo administrativo fiscal em razão do princípio da vedação de comportamento contraditório (vedação ao *venire contra factum proprium*), o qual, apesar de não estar positivado no ordenamento, deriva do princípio da boa-fé objetiva que deve nortear a relação entre o fisco-contribuinte.

Portanto, não há necessidade de saber qual foi o resultado dado às NFLDs 35.345.884-8 e 35.649.629-5 para se chegar a uma conclusão acerca do presente caso.

Neste teor, voto pela procedência parcial do pleito da contribuinte, excluindo da base de cálculo da presente multa todos os valores indicados na planilha de apuração de fls. 30/31 que digam respeito a pagamentos efetuados a cooperativas de trabalho.

II.b. Da retroatividade mais benéfica

Em manifestação feita às fls. 547/550, a RECORRENTE pleiteia a aplicação, ao caso concreto, da multa prevista no art. 32-A, o qual foi incluído pela Lei nº 11.941/2009, por ser mais benéfica à contribuinte, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN.

Entendo que o caso merece especial atenção em razão da possível retroatividade benigna em decorrência das alterações promovidas pela Lei nº 11.941/2009. Tal particularidade cria uma situação em que é preciso averiguar qual a multa mais benéfica à RECORRENTE: se a anterior ou a posterior à Lei nº 11.941/09.

Importante observar que os incisos do art. 35 da Lei nº 8.212/91 foram revogados pela Lei nº 11.941/2009. Assim, a multa de mora passou a ser regida pelo caput do art. 35 da lei nº 8.212/1991, o qual remete para o art. 61 da Lei nº 9.430/96, que somente trata de hipótese de pagamento das contribuições em atraso, porém sem o lançamento de ofício:

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.

Para os casos de lançamento de ofício (quando há lançamento de obrigação principal), a multa aplicada passou a ser aquela prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, no percentual de 75%, conforme disciplina o art. 35-A da Lei nº 8.212/91:

Lei nº 8.212/91

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.

Lei nº 9.430/96

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;

Nos termos do art. 106 do CTN, se aplica a retroação benéfica das leis nos seguintes casos:

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

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Porém, a despeito de ter adivido alteração da penalidade, importante mencionar que nos casos de lançamento de ofício, antes da Lei nº 11.941/2009, eram aplicadas ao contribuinte a multa de mora do art. 35 da Lei nº 8.212/91 mais a multa pela não inclusão em GFIP de todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, nos termos do art. 32, §5º, da mesma Lei nº 8.212/91 (também revogada pela Lei nº 11.941/2009).

É válido mencionar tal fato a fim de deixar claro ao contribuinte que a verificação da retroatividade benigna (quando há lançamento de obrigação principal) enseja a comparação das seguintes penalidades:

- a nova multa de 75% sobre o valor do principal devido;

- a multa de mora do antigo art. 35 da Lei nº 8.212/91 sobre o valor do principal devido + a multa pela não inclusão em GFIP de todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, conforme antiga redação do art. 32, §5º, da Lei nº 8.212/91.

O menor valor de penalidade dentre as duas hipóteses acima citadas é o que deve prevalecer para ser cobrado do contribuinte.

Tal procedimento é, inclusive, objeto da Súmula CARF nº 119, abaixo transcrita:

Súmula CARF nº 119

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, **a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos**

fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Contudo, quando não há lançamento da obrigação principal, mas apenas da penalidade pelo descumprimento da obrigação acessória, a comparação desta deve ser feita com a multa prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212/91, também incluída pela Lei nº 11.941/2009.

Neste sentido, em razão da possível retroatividade benigna em decorrência das alterações promovidas pela Lei nº 11.941/2009, entendo que a unidade preparadora, quando da liquidação do débito para cobrança, deve promover a comparação de qual a penalidade mais benéfica ao RECORRENTE, nos termos das instruções previstas pelo art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009:

Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos:

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:

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

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.

II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 2º Para definição do multiplicador a que se refere a alínea "a" do inciso I, e de apuração do limite previsto nas alíneas "b" e "c" do inciso I do caput, serão considerados, por competência, todos os segurados a serviço da empresa, ou seja, todos os empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais verificados em procedimento fiscal, declarados ou não em GFIP.

Feita a comparação acima para cada uma das competências, deve ser aplicada a penalidade mais benéfica ao contribuinte.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por:

- (i) ACOLHER PARCIALMENTE A PRELIMINAR de decadência, para reconhecer a extinção dos créditos tributários até a competência 11/2001 (inclusive), além da competência 13/2001; e

- (ii) No mérito, DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas, para:
- a. excluir da base de cálculo da multa todos os valores indicados na planilha de apuração de fls. 30/31 que digam respeito a pagamentos efetuados a cooperativas de trabalho, em razão da inconstitucionalidade do art. 22, IV, da Lei nº 8.212/91, reconhecida pelo STF; e
 - b. aplicar, no que for cabível, os termos do art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009 quando da liquidação do débito a fim de verificar penalidade mais benéfica à contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim