



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10280.722462/2018-73
ACÓRDÃO	2301-011.627 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GK SEGURANÇA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Ano-calendário: 2014

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. FALSIDADE DA DECLARAÇÃO. MULTA ISOLADA.

Na hipótese de compensação indevida, com falsidade da declaração, é cabível a aplicação da multa de cento e cinquenta por cento sobre o valor indevidamente compensado.

CONTRIBUIÇÃO SAT/GILRAT. PROGRESSIVIDADE DA ALÍQUOTA EM FUNÇÃO DO FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.

A alíquota para custeio dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho a partir de 01/01/2010, deve ser ajustada pelo Fator Acidentário de Prevenção

SEGURO ACIDENTE DO TRABALHO. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. CONSTITUCIONALIDADE.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, na ocasião do julgamento do RE nº 343.446/SC, Relator o Ministro Carlos Velloso, DJ de 4/4/03, declarou constitucional a instituição, mediante lei ordinária, da contribuição ao Seguro Acidente de Trabalho (SAT), afastando as alegações de ofensa aos princípios da isonomia e da legalidade.

FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO. FAP. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. TEMA Nº 554. REPERCUSSÃO GERAL.

O Fator Acidentário de Prevenção (FAP), previsto no art. 10 da Lei nº 10.666/2003, nos moldes do regulamento promovido pelo Decreto 3.048/99 (RPS) atende ao princípio da legalidade tributária (art. 150, I, CRFB/88)” (Tema 554 da repercussão geral)

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2014

DIREITO DE DEFESA. OFENSA NÃO CARACTERIZADA. NULIDADE DA DECISÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Não há que se cogitar em nulidade da decisão administrativa: (i) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentado clara fundamentação normativa, motivação e caracterização dos fatos; (ii) quando inexistente qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (iii) quando, no curso do processo administrativo, há plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa, com a compreensão plena, por parte do sujeito passivo, dos fundamentos fáticos e normativos da autuação e (iv) quando não há demonstração de prejuízo advindo de eventual irregularidade alegada.

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

O cerceamento do direito de defesa se dá pela criação de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária, ou então pelo óbice à ciência do auto de infração, impedindo o contribuinte de se manifestar sobre os documentos e provas produzidos nos autos do processo, mas não pela não juntada de documentos que era seu ônus provar.

INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA. CARF.

A argumentação sobre o caráter confiscatório da multa aplicada no lançamento tributário não escapa de uma necessária aferição de constitucionalidade da legislação tributária que estabeleceu o patamar das penalidades fiscais, o que é vedado ao CARF, conforme Súmula nº 2.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre os créditos tributários constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic."

JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade e, na parte conhecida, rejeitar as preliminares e negar provimento.

Assinado Digitalmente

Flavia Lilian Selmer Dias – Relatora

Assinado Digitalmente

Diogo Cristian Denny – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Flavia Lilian Selmer Dias, Marcelle Rezende Cota, Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Diogenes de Sousa Ferreira, André Barros de Moura (Suplente), Diogo Cristian Denny (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 09-70.879, que julgou, por unanimidade de votos, improcedente a Impugnação apresenta para o AUTO DE INFRAÇÃO da CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA, lavrado em razão do lançamento de multa isolada por apresentação de GFIP com compensações indevidas, nos termos do art. 89, §10º da Lei nº 8.212, de 1991 e diferenças sobre o valor do FAP ajustado.

No curso da mesma ação fiscal foram realizados os seguintes lançamentos

- Processo nº 10280.722468/2018-41 – indeferimento do direito creditório relativo à retenção 11% - 2014
- Processo nº 10280.722462/2018-73 – multa isolada por compensação indevida em GFIP e diferenças de RAT-FAP. - 2014

A ciência do lançamento do contribuinte e solidários ocorreu em 27/11/2018 (e-fls. 454 a 455).

A impugnação da empresa Elite Serviços de Segurança Ltda, CNPJ nº 00.865.761/0001-06 foi apresentada em 27/12/2018 (e-fls. 462 a 489) alegando, segundo relatório da decisão recorrida que:

Cientificado da decisão o contribuinte apresentou em 27/12/2018, a impugnação acostada às fls. 462/489 onde ressalta, em preliminar, que atendeu prontamente

a fiscalização Sustenta, em longo arrazoado, que no caso existiu cerceamento de defesa. Sobre a definição e os critérios a serem observados preservando o devido processo legal, transcreve diversos doutrinadores.

No presente caso, há cerceamento de defesa da impugnante, com conseqüente violação ao devido processo legal administrativo, uma vez que, a multa cobrada não se mostra aplicável ao presente caso.

Mais que isso, ainda não há identificação da conduta dolosa, uma vez que, na pior das hipóteses, a empresa tem crédito decorrente de valores onde não incidem contribuições previdenciárias, devidamente reconhecidos em processo judicial.

Em termos conclusivos, o presente processo está intrinsecamente ligado ao processo de n. 10280.722468/2018-41, na medida em que, com a exclusão de verbas indenizatórias e previdenciárias, ainda que se considere devida a multa, os valores seriam menores.

Ainda como preliminar, diz que existe erro na tipificação da multa, porque no caso, não se aplica a multa isolada, pois a empresa, em decorrência da retenção dos 11%, faz antecipação de pagamento e não compensação.

Logo, referida retenção e compensação prevista no artigo 31 da Lei n. 8.212/1991, não se confunde com a compensação relativa a créditos decorrentes de pagamento indevido ou a maior e, se considera, na realidade como um pagamento antecipado do valor relativo ao pagamento da empresa contratada.

.....

Somente no caso de a retenção ser feita em valores a maior é que a compensação, nos termos do artigo 44 da Lei n. 9.430/96 e a multa prevista no artigo 89 da Lei 8.212/91 poderiam ser aplicadas.

Conclui que:

Essa multa isolada, não é aplicada na retenção de 11%, na medida em que os valores utilizados para compensação, não decorrem de pagamento indevido ou a maior, mas são, na realidade, uma mera antecipação dos valores devidos pela empresa contratada (impugnante) incidentes sobre a sua folha de salários.

.....

Na rara e improvável hipótese de não serem acolhidos os argumentos acima, temos que, para a aplicação da multa isolada prevista no artigo 89, §10º da Lei 8.212/91 pressupõe a comprovação de dolo, o que de fato, não ocorreu.

Primeiro porque todos os valores relativos à retenção de 11% foram devidamente declarados e oferecidos ao fisco para verificação, sem nenhuma ocultação.

Segundo, porque, conforme decisão proferida no processo de n. 0021417-32.2010.4.01.3900, cuja decisão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, abaixo transcrita, determinou a não incidência de contribuições previdenciárias, a impugnante tem valores a compensar e que também não deveriam compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Alega que pela decisão judicial ficou dispensada da incidência de contribuição previdenciária sobre salário nos primeiros 15 dias de afastamento por doença ou acidente –REsp 1.230.957 - RS, “representativo da controvérsia”, r. Ministro Mauro Campbell Marques, 1ª Seção do STJ, – terço constitucional de férias indenizadas/gozadas – Idem recurso especial. – Aviso prévio indenizado – Idem recurso especial.

Ressalta que o CARF já decidiu que não cabe a multa de 150% se presente tese jurídica controversa e, ainda, que existe duplicidade de autuação, haja vista que a base de cálculo é a mesma que está sendo discutida no processo administrativo de nº10.280722468/2018-41.

Sobre a autuação decorrente da divergência do FAP, diz serem os valores indevidos pelos seguintes vícios:

O primeiro vício decorre da explícita flexibilização do princípio da legalidade tributária, ao possibilitar a majoração de alíquota, segundo dispuser o regulamento. A lei enuncia que “poderá ser reduzida, em até cinquenta por cento, ou aumentada, em até cem por cento, conforme dispuser o regulamento”.

A segunda razão para a inconstitucionalidade decorre do fato de que, em matéria tributária, exige-se uma reserva legal absoluta de lei (princípio da estrita legalidade tributária), de sorte que não pode o legislador deixar de estipular na lei comandos relacionados à hipótese de incidência tributária com significativa densidade normativa, “in casu”, em relação ao aspecto (ou critério) quantitativo (alíquota).

A Constituição Federal de 1988, como vimos consagrou a legalidade tributária no art. 150, inciso I, permitindo sua flexibilização em relação à manipulação das alíquotas, permitindo majoração, somente na hipótese do art. 153, § 1º.

O art. 10, da Lei n. 10.666/2003, claramente, atribui ao Poder Executivo, por meio de regulamento, segundo padrões extremamente vagos, a competência para majorar em até 100% as alíquotas do SAT (art. 22, II, da Lei n. 8.212/91).

.....

Vê-se, por conseguinte, que inexistem critérios (ou padrões) em lei razoáveis e suficientes, os quais foram criados, mediante livre escolha, pelo Poder Executivo e estampados por meio do art. 202 A do RPS.

Não se deve, ainda, olvidar, que o Fator Acidentário Previdenciário – FAP – , criado pelo impugnado art. 10, da Lei n.10.666/2003, é aplicado sobre as alíquotas de 1% a 3%, previstas no art. 22, inciso II, da Lei n. 8.212/91, da contribuição do SAT, que já incumbiu ao regulamento a função de definir e esclarecer as expressões “atividade preponderante” e os graus de risco em “leve, médio e grave”.

Significa dizer, por conseguinte, que estamos diante de uma contribuição onde o critério quantitativo relacionado à alíquota está remetido quase que inteiramente – ou totalmente – aos critérios e subjetivismos do Poder Executivo, em total detrimento do princípio da estrita legalidade.

Bem por isso, possível concluir que há inconstitucionalidade do art. 10, da Lei n. 10.666/2003, em virtude do alto grau de indeterminação legislativa, caracterizando, assim, verdadeira delegação externa, vedada pela Constituição de 1988, de tal sorte que é improcedente o lançamento.

Insurge-se contra a aplicação de juros sobre a multa de ofício, por falta de previsão legal, pois excluídos pelo art. 61, da Lei 9430/1996, bem como alega caráter confiscatório na aplicação da multa de ofício.

Por fim, resume seu pedido da seguinte forma:

Em face do exposto, requer seja acolhida a presente impugnação, julgando improcedente o lançamento tributário, tendo em vista sua insubsistência e nulidade, como medida de legalidade, uma vez que inexistente previsão legal de incidência de multa isolada para a retenção de 11%, nos exatos termos acima descritos, assim como a questão do RAT/FAP.

Acaso não se acolha o entendimento pela inexistência da multa isolada, requer a baixa dos autos para diligência para que seja feito o cotejo entre as notas fiscais e os valores recolhidos em termos de retenção de contribuições previdenciárias, assim como seja o julgamento efetuado somente após a decisão do processo 10280.722468/2018-41.

Também foi apresentada a impugnação dos devedores solidários: empresa Elite Serviços de Sistemas Eletrônicos Integrados Ltda CNPJ nº 07.796.756/0001-38 (e-fls. 496 a 525) e empresa Wlataq Segurança de Valores Ltda, CNPJ nº 21.255.506/0001-11 (e-fls. 528 a 557).

Sobre a impugnação apresentadas pelos devedores solidários, o relatório assim resume os argumentos apresentados:

Os sujeitos passivos arrolados como solidários apresentam em 27/12/2018, as impugnações com o mesmo conteúdo, acostadas ao processo às fls: 496/525 da Elite Serviços De Sistemas Eletrônicos Integrados Ltda; 528/557 da WLATAQ

Segurança De Valores Ltda; fls. 560/591 da WLM Administração de Bens Próprios Ltda; fls. 594/625 da WLM Participações E Empreendimentos Ltda.

Nas impugnações, após resumir os fatos que motivaram a autuação, reclamam que o Auditor não descreveu no termo de responsabilidade solidária os fatos ou provas para a imputação de solidariedade.

Dizem que a fiscalização limitou-se a indicar a suposta existência de direção e controle unitários, o parentesco entre os sócios e eventual similitude de endereços para a configuração de grupo econômico.

Destacam que as empresas arroladas como solidárias foram constituídas a quase 05 anos da ocorrência do fato gerador. O que aconteceu foi a reorganização societária das empresas, sem nenhum esvaziamento patrimonial, fato que não consistiu em nenhum mecanismo artificial criado com o fito de se reduzir tributo e/ou ocultar fatos geradores de obrigação tributária, bem como, não consta no Relatório Fiscal, nenhum indício de confusão patrimonial, de confusão contábil ou intromissão de uma empresa na outra.

Enfatizam que a autuada "*devedora principal, está em funcionamento, com patrimônio próprio e receita mais do que suficiente para responder à fiscalização, sem qualquer justificativa para a responsabilização solidária da impugnante*".

Sustentando o entendimento expresso transcrevem decisões do CARF, sobre planejamento tributário.

Alegam que na imputação da responsabilidade tributária não existiu motivação, fato que gera ilegalidade. Citam a falta de observância das regras previstas na Lei nº9.784/1999 - art. 2º e art. 50. Colacionam citações doutrinárias.

Diz in verbis:

No presente caso, não houve a realização, ao menos, de ato administrativo com a exposição explícita, clara e congruente das razões fáticas e jurídicas que dariam supedâneo à imposição de responsabilidade tributária solidária à impugnante.

Inexiste descrição de fatos e provas que demonstrem o preenchimento dos requisitos do art. 124, I, do Código Tributário Nacional.

Portanto, inegável a ausência de ato administrativo e seu princípio da motivação capaz de, ao menos, tentar explicitar as razões que levaram à inclusão da impugnante como responsável solidária de outra pessoa jurídica, tornando, assim, possível o exercício de seu direito de defesa.

Discorrem sobre a natureza jurídica e os tipos de responsabilidade solidária, em especial sobre a necessidade de previsão legal.

Aliás, a necessidade de existir previsão legal é clara e obrigatória quando estamos diante de questões relacionadas ao Direito Tributário, onde se tem

como princípio elementar a legalidade tributária (art. 5º, II, 37 “caput” e 150, da CF).

Destacam a necessidade de comprovação por parte do Fisco, a quem cabe o ônus da prova:

Embora exista previsão no Código Tributário Nacional para se impor responsabilidade tributária solidária a determinadas pessoas nas hipóteses dos incisos I e II, é preciso verificar como isto ocorrerá e, principalmente, a quem compete demonstrar o preenchimento dos requisitos legais, mediante justificativas fática, jurídicas e, principalmente, com base em provas.

.....

Vê-se, portanto, que para se configurar a responsabilidade tributária solidária prevista no art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, é preciso que o Fisco demonstre de forma justificada (princípio da motivação = lançamento tributário), mediante provas, a existência no caso concreto de um interesse comum quanto ao fato gerador.

Transcrevem doutrinadores e decisões judiciais sobre o tema.

Sustentam que a fiscalização não apresentou qualquer situação que configure o interesse comum na constituição do fato gerador.

Salientam que este "interesse comum" não pode ser um interesse de fato e sim "jurídico".

"O interesse jurídico, único capaz de criar a solidariedade, consiste naquele que “decorre de uma situação jurídica, como é o caso daquele que se pode estabelecer entre os cônjuges em se tratando de Imposto de Renda, ou sobre a propriedade de bens”.....

Diante dos requisitos apresentados pela doutrina e jurisprudência, é inegável o fato de que inexistente no presente caso a responsabilidade tributária solidária, uma vez que não restam caracterizados os requisitos legais, nos moldes da interpretação doutrinária e jurisprudencial.

Isto porque, basta analisar o relatório para se ver claramente o equívoco da fiscalização, pois, alega que mero grupo econômico por questões societárias.

Vê-se, portanto, que, além da ausência de provas específicas, cerceamento de defesa e ausência de motivação, as justificativas utilizadas pelo Fisco para imputar responsabilidade tributária não se enquadram nos requisitos do art.

124 do CTN, já que confunde claramente interesse jurídico comum no fato gerador com relações financeiras (interesse eventualmente, meramente econômico). Aliás, o único momento que se fala genericamente da

impugnante diz respeito a algumas operações de transporte de grãos. Nada mais!

Em tais condições, impossível a responsabilidade tributária por solidariedade no presente caso, tendo em vista a total ausência de provas e, principalmente, conforme documentos acostados, a inexistência do preenchimento dos requisitos estampados no art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Asseveram que a solidariedade não resulta, por si só, da existência de grupo econômico. Colacionam decisões judiciais sobre o tema.

Destarte, não seria condição suficiente a existência de grupo econômico para impor às pessoas jurídicas que dele participam uma responsabilidade tributária solidária. Repita-se: pode ser uma condição necessária, mas não suficiente para a imputação de referida responsabilidade.

Dizem que no Parecer Normativo Cosit / RFB nº 04/2018, que transcrevem, há o reconhecimento da Receita Federal do Brasil de que a existência de grupo econômico ocorre em casos de abuso de personalidade jurídica em que se despreza a autonomia patrimonial e operacional de cada uma das pessoas jurídicas.

Por fim defendem a impossibilidade de aplicação da responsabilidade tributária no caso de multa, "pois decorre de lançamento em outra pessoa jurídica, haja vista que as penalidades não podem ser transferidas para outrem, ou seja, veda-se que alguém seja punido por conduta do real infrator. Lembre-se que o art. 5º, inciso XLV, da Constituição Federal consagra a pessoalidade da pena, de maneira que esta não pode passar da pessoa do real contribuinte para atingir terceiros (responsáveis tributários)".

O Acórdão recorrido (e-fls. 647 a 675) está assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 30/12/2014

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. FALSIDADE DA DECLARAÇÃO. MULTA ISOLADA.

Na hipótese de compensação indevida, com falsidade da declaração, é cabível a aplicação da multa de cento e cinquenta por cento sobre o valor indevidamente compensado.

VERBAS INDENIZATÓRIAS

Somente as verbas constantes do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991, ou que tenham a mesma natureza, podem ser consideradas indenizatórias para efeito de não incidência de contribuição social previdenciária.

CONTRIBUIÇÃO SAT/GILRAT. PROGRESSIVIDADE DA ALÍQUOTA EM FUNÇÃO DO FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.

A alíquota para custeio dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho a partir de 01/01/2010, deve ser ajustada pelo Fator Acidentário de Prevenção – FAP JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre os créditos tributários constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic." PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA - GRUPO ECONÔMICO

As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes da Lei 8.212/1991.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte tomou ciência do Acórdão do julgamento de primeira instância em 12/05/2020 (e-fl.690). Em 10/05/2020, apresentou Recurso Voluntário anexado às e-fls. 693 a 731.

Diante da falta de prova da ciência do Acórdão de primeira instância para os devedores solidários, foi proposta a Resolução nº 2301-001.029, de 06/03/2024.

Em cumprimento a Resolução foi dado ciência aos devedores solidários:

- Fls. 755 – ELITE SERVIÇOS DE SISTEMAS ELETRONICO LTDA – ciência por edital e, 05/11/2024
- Fls. 741 – WLM PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA – ciência por AR em 29/05/2024
- Fls. 736 – WLM ADMINISTRAÇÃO DE BENS PRÓPRIOS LTDA – ciência por AR em 29/05/2024
- Fls. 737 e 745 – WLATAQ SEGURANÇA DE VALORES LTDA – ciência por edital em 05/07/2024

Decorrido o prazo de 30 dias da ciência, nenhum dos solidários apresentou recurso voluntário.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **FLAVIA LILIAN SELMER DIAS**, Relatora

- **ADMISSÃO DO RECURSO**

O recurso voluntário é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

A alegação que a multa aplicada seria confiscatória importa na declaração de inconstitucionalidade da norma instituída da multa, assunto que não pode ser abordado no âmbito de discussão administrativa, conforme Súmula CARF nº 02.

- **PRELIMINAR**

- **Processo 10280.722468/2018-41**

A recorrente alega que o julgamento do presente processo não poderia ocorrer antes do término do processo nº 10280.722468/2018-41, que trata o indeferimento da compensação em GFIP, compensação essa que resultou na multa isolada. Alega ainda que a cobrança é a mesma que no processo e isso seria duplicidade.

A cobrança naquele processo é dos saldos compensados para os quais a fiscalização não confirmou o direito creditório, já o débito aqui se trata da multa isolada aplicada para reprimir a conduta de prestar informação de declaração com falsidade. São fatos geradores distintos.

Ademais, o citado processo já foi julgado em 06/03/2024, através do Acórdão nº 2301-011.073, que, por unanimidade, negou provimento ao recurso voluntário.

- **Cerceamento de defesa e nulidade**

Alega o cerceamento do direito de defesa e a violação do devido processo legal sob o argumento que a multa isolada lançada não se aplicar ao caso. O argumento é tipicamente de mérito e será tratado no tópico correspondente.

Na mesma linha, aduz que o aproveitamento das retenções de 11% sobre nota fiscal com as contribuições previdenciárias declaradas em GFIP (no processo nº 10280.722468/2018-41) não seriam uma “compensação”, nos termos do CTN, mas uma mera antecipação do valor devido, sob tal argumento, a fundamentação legal estaria equivocada o que levaria a nulidade. Tal assunto também será tratado no mérito.

Especialmente acerca da nulidade considerando os arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235, de 1972, vê-se que não ocorre:

“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.

(...)

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.”

- **MÉRITO**

- **Multa isolada**

No mérito aduz que a multa isolada por falsidade na declaração da compensação em GFIP, nos termos do art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991, não se aplicaria no caso da retenção de 11% por não ser uma compensação, nem decorrer de pagamento indevido ou a maior, mas de mera antecipação dos valores devidos:

Essa multa isolada, não é aplicada na retenção de 11%, na medida em que os valores utilizados para compensação, não decorrem de pagamento indevido ou a maior, mas são, na realidade, uma mera antecipação dos valores devidos pela empresa contratada (Recorrente) incidentes sobre a sua folha de salários.

O fato gerador da multa, deve guardar consonância com a conduta do contribuinte, que no caso versa que “As contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições devidas a terceiros somente **poderão ser restituídas ou compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido**”.

Não houve pagamento indevido ou a maior. Não é dessa compensação que se trata a retenção de 11%.

Após a retenção, que se presume feita à época oportuna (Art. 33, § 5º, Lei n. 8.212/91), poderá a empresa prestadora de serviço deduzir-se dos valores retidos por seus tomadores, pagando somente a diferença, em guia de recolhimento única. Não é essa a compensação a que se refere o CTN. (grifos originais)

A tese do contribuinte não tem amparo.

A compensação é um instituto regulado pelo art. 170 do CTN:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de **créditos tributários** com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, **do sujeito passivo contra a Fazenda pública.** (grifei)

Ademais a retenção e posterior compensação estão estipulados no art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, **deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e**

recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5º do art. 33 desta Lei.

§ 1º O **valor retido** de que trata o caput deste artigo, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, **poderá ser compensado** por qualquer estabelecimento da empresa cedente da mão de obra, **por ocasião do recolhimento das contribuições** destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos seus segurados. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º **Na impossibilidade de haver compensação integral** na forma do parágrafo anterior, o saldo remanescente será objeto de restituição. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

(grifos não originais)

A legislação não deixa qualquer dúvida, as informações prestadas na GFIP de valores de retenção realizados trata-se sim de compensação, nos exatos termos prescritos pelo CTN, crédito do contribuinte contra a Fazenda pública.

A questão que merece análise é se os fatos narrados pelo fiscal ensejam a aplicação da multa isolada prevista no art. 89 da Lei nº 8.212:

Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições devidas a terceiros somente poderão ser restituídas ou compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

§ 10. Na hipótese de compensação indevida, **quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada** aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009). (grifei)

Alega a recorrente que sua conduta não resultou de dolo, fraude ou simulação, afirma que há precedentes neste Órgão que o simples erro em declaração não justificaria a penalidade aplicada, sendo necessário ao fisco demonstrar conduta dolosa. Afirma ainda a existência de processo judicial que autorizaria a reduzir a base de cálculo das contribuições,

Há várias decisões da neste órgão, inclusive da Câmara Superior que demonstram que não é necessário a demonstração de conduta dolosa para justificar a aplicação da multa isolada, prevista no §10º do art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991:

COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES COM CRÉDITOS INEXISTENTES. INSERÇÃO DE DECLARAÇÃO FALSA NA GFIP.

APLICAÇÃO DE MULTA ISOLADA. PROCEDÊNCIA.

O sujeito passivo deve sofrer imposição de multa isolada de 150%, incidente sobre as quantias indevidamente compensadas, quando insere informação falsa na GFIP, declarando créditos decorrentes de recolhimentos de contribuições sem efetivamente desincumbir-se de demonstrar o efetivo recolhimento.

Para a aplicação de multa de 150% prevista no art. 89, §10º da lei 8212/91, necessário que a autoridade fiscal demonstre a efetiva falsidade de declaração, ou seja, a inexistência de direito "líquido e certo" a compensação, **sem a necessidade de imputação de dolo, fraude ou mesmo simulação na conduta do contribuinte.** (acórdão nº 9202-003.931, de 12/04/2016).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 31/12/2011 a 31/10/2015

MULTA ISOLADA. PERCENTUAL EM DOBRO. POSSIBILIDADE E PRESSUPOSTO DA APLICAÇÃO. ARGUIÇÃO DE VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. SÚMULA CARF Nº 2.

Diante da existência de compensação indevida e de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, impõe-se a aplicação da multa isolada no percentual de 150%, calculada com base no valor do débito indevidamente compensado, **sem necessidade de imputação de dolo, fraude ou simulação na conduta do contribuinte** (Acórdão nº 2202-008.395, de 14/07/2021)

(grifei)

Quando o legislador quis exigir a comprovação da intenção do contribuinte, o fez expressamente em lei, como as situações previstas no §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Contudo, a interpretação mais aceita por este Conselho é que tem que ser demonstrada na Autuação que ocorreu a falsidade na declaração da compensação, ela não se presumida pelo mero erro de preenchimento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2009 a 30/06/2010

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. MULTA ISOLADA DE 150%. FALSIDADE NO PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO. FALTA DE DEMONSTRAÇÃO.

Não demonstrada a falsidade no preenchimento da declaração, incabível a aplicação da multa isolada no percentual de 150%, por compensação indevida (Acórdão nº 9202-004.635, de 25/11/2016)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/01/2013

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. MULTA ISOLADA DE 150%. FALSIDADE NO PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO. CABIMENTO.

É cabível a multa isolada de 150%, quando se constata falsidade por parte do Contribuinte, o que se caracteriza pela inclusão, na declaração, de créditos que o Contribuinte sabe serem inexistentes, de fato ou de direito, seja pela não comprovação dos respectivos recolhimentos, seja por não haverem integrado a base de cálculo das contribuições, ou pela compensação antes do trânsito em julgado das ações judiciais. (Acórdão 9202-004.636 de 25/11/2016).

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. MULTA ISOLADA DE 150%. FALSIDADE NO PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO. CABIMENTO.

É cabível a multa isolada de 150%, quando se constata falsidade por parte do Contribuinte, o que se caracteriza pela **inclusão, na declaração, de créditos que o Contribuinte sabe serem inexistentes**, de fato ou de direito, seja por não haverem integrado a base de cálculo das contribuições, seja pela compensação antes do trânsito em julgado das ações judiciais. (Acórdão nº 9202-004.637, de 25/11/2016)

(grifos não originais)

O relatório fiscal apurou os valores informados em GFIP:

GFIP: ANO-CALENDÁRIO 2014														
COMP	CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - APURAÇÃO DO VALOR A RECOLHER													
	APURAÇÃO INICIAL				EXCLUINDO OUTRAS ENTIDADES		VALOR DEVIDO APÓS DEDUÇÕES				VALOR A RECOLHER APÓS RETENÇÃO E COMPENSAÇÃO			
	EMPRESA	SEGURADO	RAT	OUTRAS ENTIDADES	TOTAL (A)	OUTRAS ENTIDADES (B)	VALOR APURADO (C) = (A-B)	SAL. FAMÍLIA (D)	SAL. MATERNIDADE (E)	TOTAL (F) = (D+E)	VALOR DEVIDO (G) = (C-F)	RETENÇÃO 11% NOTA FISCAL (H)	COMPENSAÇÃO (I)	VALOR A RECOLHER (J) = G-H-I
01/2014	594.089,46	272.194,50	89.091,41	172.243,40	1.127.818,77	172.243,40	955.375,37	897,81	0,00	897,81	954.477,76	955.372,21	0,00	-894,44
02/2014	619.823,85	280.446,53	92.953,46	179.710,03	1.172.933,77	179.710,03	993.223,74	826,08	0,00	826,08	992.397,66	993.266,91	0,00	-869,23
03/2014	707.258,90	320.198,78	106.068,45	205.068,45	1.338.591,80	205.068,45	1.133.526,13	342,81	1.250,00	1.592,81	1.131.933,32	1.132.806,64	0,00	-873,32
04/2014	797.529,36	364.140,12	119.807,20	231.240,58	1.512.517,28	231.240,58	1.281.276,68	228,51	1.500,00	1.728,51	1.279.548,17	1.280.445,79	0,00	-897,63
05/2014	805.347,52	366.414,44	120.802,13	233.550,78	1.526.114,87	233.550,78	1.292.564,09	190,89	0,00	190,89	1.292.373,40	1.292.974,80	0,00	-601,41
06/2014	846.701,89	427.204,40	126.983,05	245.500,57	1.646.389,71	245.500,57	1.400.889,14	115,08	1.500,00	1.615,08	1.399.274,06	1.400.171,72	0,00	-897,65
07/2014	806.788,07	406.521,32	120.997,83	233.929,13	1.568.236,35	233.929,13	1.334.307,22	364,12	150,00	514,12	1.333.793,10	1.334.866,11	0,00	-873,01
08/2014	846.154,67	387.022,49	127.197,19	245.914,56	1.608.288,91	245.914,56	1.362.374,35	218,84	0,00	218,84	1.362.155,71	1.363.103,58	0,00	-947,87
09/2014	831.751,17	380.175,04	124.762,68	241.207,84	1.577.896,73	241.207,84	1.336.688,89	304,13	0,00	304,13	1.336.384,76	1.336.986,02	0,00	-601,26
10/2014	840.850,17	384.202,58	126.127,53	243.848,55	1.595.026,83	243.848,55	1.351.180,28	156,14	0,00	156,14	1.351.024,14	1.351.462,35	0,00	-438,21
11/2014	868.317,97	397.333,00	130.247,69	251.812,21	1.647.710,87	251.812,21	1.395.898,66	240,02	0,00	240,02	1.395.658,64	1.395.760,23	0,00	-101,59
12/2014	860.284,93	394.589,88	129.042,74	249.482,63	1.633.400,18	249.482,63	1.383.917,55	107,89	0,00	107,89	1.383.809,66	1.384.411,37	0,00	-601,51
13/2014	713.528,24	318.550,17	107.029,24	206.923,19	1.346.030,84	206.923,19	1.139.107,65	0,00	500,00	500,00	1.138.607,65	1.139.109,03	0,00	-501,38
	TOTAL				19.300.756,89	2.940.427,14	16.360.329,75	3.991,50	4.900,00	8.891,50	16.351.438,25	16.360.536,76	0,00	-9.998,51

4.2.6. Do valor total apurado, foram deduzidos, além daqueles destinados a outras entidades, àqueles pagos a título de salário-família e de salário-maternidade, bem como, os relativos à retenção sobre Nota Fiscal/Fatura, sofrida durante o mês pela empresa, na qualidade de contratada, declarada em GFIP no campo "Retenção Lei 9.711/98".

4.2.7. Sobre a retenção introduzida pela lei 9.711/98, foram identificadas as seguintes situações:

a) O total das retenções de 11% sobre as notas fiscais solicitado pela empresa, foi compensado, não restando saldos a serem compensados nos meses posteriores;
 b) Por não existirem excedente oriundos da retenção de 11% sobre a nota fiscal, a serem apropriados nos meses subsequentes, não houve valores informados no campo “Compensação” da GFIP;

c) Fica demonstrado que os valores informados no campo “Retenção Lei 9.711/98” da GFIP possuem praticamente o mesmo valor daqueles apurados como devidos à Previdência Social, após exclusão dos destinados a outras entidades, e subtração dos valores de salários família e maternidade pagos.

4.2.8. Diante da constatação do fato houve a necessidade de verificar-se a veracidade das informações prestadas no campo “Retenção Lei 9.711/98” da GFIP, haja vista, após procedida a compensação, não restar saldo de contribuições previdenciárias a pagar, **com a empresa recolhendo somente as contribuições destinadas a outras entidades, posto não poderem ser compensadas.**

(...) (grifos não originais)

Dois pontos do relatório merecem destaque:

Primeiro, o valor da contribuição previdenciária, depois de descontadas as deduções, varia ao longo dos meses, mas o valor da retenção declarado é sempre muito próximo ao valor do saldo da contribuição, o que resulta na inexistência de saldo de contribuição a pagar. Tal fato poderia configurar uma “conta de chegada”, para justamente não ter valor de contribuição a pagar no mês.

O segundo ponto é que nem todo o valor declarado em GFIP está registrado na Contabilidade.

4.2.18. Inicialmente, foi procedida a conciliação mensal entre o montante das retenções apuradas pela fiscalização mediante análise de lançamentos contábeis, diante daquelas declaradas em GFIP no campo “Retenção Lei 9.711/98”, verificando se que **os valores contidos em GFIP ultrapassam aos registrados em sua contabilidade**, cuja síntese exibimos em seguida:

RETENÇÃO LEI Nº 9.711/98: GFIP x REGISTRO CONTÁBIL				
COMP	GFIP		CTB (Contabilidade)	GFIP - CTB
	Solicitada	Compensada (A)	INSS a Recuperar Apurada (B)	
				Diferença C= (A) – (B)
01/2014	955.372,21	955.372,21	483.253,49	472.118,72
02/2014	993.266,91	993.266,91	742.341,19	250.925,72
03/2014	1.132.806,64	1.132.806,64	929.505,43	203.301,21
04/2014	1.280.445,79	1.280.445,79	1.042.352,08	238.093,71
05/2014	1.292.974,80	1.292.974,80	1.027.434,91	265.539,89
06/2014	1.400.171,72	1.400.171,72	1.040.305,42	359.866,30
07/2014	1.334.666,11	1.334.666,11	1.163.903,05	170.763,06
08/2014	1.363.103,58	1.363.103,58	1.106.761,78	256.341,80
09/2014	1.336.986,02	1.336.986,02	1.106.756,24	230.229,78
10/2014	1.351.462,35	1.351.462,35	1.270.079,08	81.383,27
11/2014	1.395.760,23	1.395.760,23	995.727,13	400.033,10
12/2014	2.523.520,40	2.523.520,40	1.561.618,82	961.901,58
TOTAL	16.360.536,76	16.360.536,76	12.470.038,62	3.890.498,14

4.2.19. Por meio dos Termos de Intimação Fiscal de números 3 a 7, foi oportunizado ao sujeito passivo esclarecer ou comprovar a legitimidade dos valores compensados, inclusive **foram solicitadas as notas fiscais de prestação de serviços que serviram de suporte para os registros contábeis contidos na conta nº 1.1.4.01.0001 – INSS a Recuperar. Porém, até o encerramento do procedimento fiscal não houve qualquer manifestação às intimações,** deduzindo-se pelo assentimento da empresa em relação ao lançamento procedido.

(grifos não originais)

Os valores da encontrados na contabilidade são menores que os que foi efetivamente apurado pela fiscalização:

4.2.25. No caso sob apreciação, de acordo com relato contido anteriormente, **como as notas fiscais de prestação de serviços não foram apresentadas e, para efeito de apuração da compensação glosada, tomou-se como valores a que teria direito à compensação, àqueles comprovadamente recolhidos pelas empresas tomadoras,** conforme tabela abaixo (grifei)

RETENÇÃO LEI Nº 9.711/98: GFIP x GPS				
COMP	GFIP		GPS (RETENÇÃO) 2631/2640	GFIP – GPS
	Solicitada	Compensada (A)	Apurada (B)	Diferença C= (A) – (B)
01/2014	955.372,21	955.372,21	483.809,24	471.562,97
02/2014	993.266,91	993.266,91	666.477,77	326.789,14
03/2014	1.132.806,64	1.132.806,64	711.971,01	420.835,63
04/2014	1.280.445,79	1.280.445,79	815.104,80	465.340,99
05/2014	1.292.974,80	1.292.974,80	883.711,30	409.263,50
06/2014	1.400.171,72	1.400.171,72	904.668,56	495.503,16
07/2014	1.334.666,11	1.334.666,11	1.028.726,38	305.939,73
08/2014	1.363.103,58	1.363.103,58	911.309,43	451.794,15
09/2014	1.336.986,02	1.336.986,02	1.000.069,18	336.916,84
10/2014	1.351.462,35	1.351.462,35	1.034.028,85	317.433,50
11/2014	1.395.760,23	1.395.760,23	910.217,32	485.542,91
12/2014	1.384.411,37	1.384.411,37	1.367.951,87	16.459,57
13/2014	1.139.109,03	1.139.109,03	0,00	1.139.109,03
TOTAL	16.360.536,76	16.360.536,76	10.718.045,71	5.642.491,05

Tivesse a declaração em GFIP amparada pelos valores encontrados na contabilidade, ainda se poderia admitir o argumento de erro na prestação da informação, mas declarar em GFIP valores superiores, em todos os meses, ao efetivamente escriturado na contabilidade e em valores muito próximos de modo a excluir o valor a pagar das contribuições, com certeza não decorre de mero erro. Denota intenção deliberada de prestar informação falsa em declaração, amoldando-se a conduta penalizada pelo art. 89 da Lei 8.212.

- **Divergência de FAP**

A fiscalização apurou diferença de contribuição em razão do Fator Acidentário de Prevenção – FAP:

4.1.8. O FAP calculado pelo Ministério da Previdência para ser aplicado pela empresa no ano-calendário de 2014 é de 1,1725. 4.1.9. Diante dos índices encontrados, o RAT ajustado para o ano-calendário de 2014, apurado pela fiscalização, foi o seguinte: RAT AJUSTADO = RAT x FAP = (3% x 1,1725) = 3,5175%. Ocorre que a empresa aplicou FAP de 1 sobre o RAT de 3%, perfazendo um RAT

AJUSTADO de 3%, ocasionando **o lançamento da diferença: (3,5175% – 3%) = 0,5175%** (grifos não originais)

A recorrente questiona que seria inconstitucional a determinação do art. 10 da Lei nº 10.666, de 203 que determinou a fórmula de cálculo do RAT ajustado, afirmando que descumpra os princípios da legalidade e da reserva legal.

O Acórdão abaixo traduz o entendimento deste órgão sobre o assunto:

(...)

SEGURO ACIDENTE DO TRABALHO. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. CONSTITUCIONALIDADE.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, na ocasião do julgamento do RE nº 343.446/SC, Relator o Ministro Carlos Velloso, DJ de 4/4/03, **declarou constitucional a instituição, mediante lei ordinária, da contribuição ao Seguro Acidente de Trabalho** (SAT), afastando as alegações de ofensa aos princípios da isonomia e da legalidade.

FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO. FAP. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. TEMA Nº 554. REPERCUSSÃO GERAL.

O Fator Acidentário de Prevenção (FAP), previsto no art. 10 da Lei nº 10.666/2003, nos moldes do regulamento promovido pelo Decreto 3.048/99 (RPS) **atende ao princípio da legalidade tributária** (art. 150, I, CRFB/88) (Tema 554 da repercussão geral).

(Acórdão nº 2401-010.701, de 07/12/2022

(grifos não originais)

Ademais a Súmula Carf nº 2 impede este Conselho de conhecer matérias que tratem de inconstitucionalidade de leis tributárias

- **Juro aplicados e juros sobre multa**

Há alegação de que os juros aplicados não deveriam ser a SELIC. Tal assunto é pacificado no âmbito deste Conselho

Súmula CARF nº 4:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Também é pacífico a incidência de juros sobre multa de ofício.

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

- **CONCLUSÃO**

Por todo o exposto, voto por conhecer EM PARTE o Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade e, na parte conhecida, rejeitar as preliminares e NEGAR PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

FLAVIA LILIAN SELMER DIAS