ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10480.722605/2009-08

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

Processo nº	10480.722605/2009-08
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2301-005.604 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	12 de setembro de 2018
Matéria	Nulidade do Lançamento
Recorrente	CESAR CENTRO DE ESTUDOS E SISTEMAS AVANÇADOS DO RECIFE
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2006

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP

Constitui infração a empresa deixar de informar mensalmente por meio de GFIP todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias. Art. 32, inciso IV da Lei 8.212/91.

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. COMPARATIVO DE MULTAS. PORTARIA CONJUNTA PGFN/RFB Nº 14/2009. SÚMULA CARF N. 119.

Nos termos da 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 n° 449, de 2008, convertida na Lei n° 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 n° 9.430, de 1996.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA

Para os autos de infração de obrigação acessória aplica-se a regra decadencial prevista no artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. VERDADE MATERIAL.

Tendo em vista a apresentação de documentação que demonstra que houve erro fático com relação ao montante da base de cálculo da contribuição previdenciária, o lançamento tributário deve ser retificado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos: (a) não reconhecer a decadência do poder-dever de constituir o crédito tributário; (b) dar parcial provimento ao recurso voluntário para que sejam corrigidos, nas bases de cálculo, os valores pagos às empresas de previdência privada Icatu Hartford (valor correto de R$ 2.235.114,26) e Vera Cruz Seguradora S.A./Mapfre (valor correto de R$ 438.852,77), nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

João Bellini Junior - Presidente

(assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Mauricio Vital, Wesley Rocha, Reginaldo Paixão Emos (suplente convocado para completar a representação fazendária), Alexandre Evaristo Pinto, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll (suplente convocada para substituir o conselheiro Antônio Sávio Nastureles, ausente justificadamente), Marcelo Freitas de Souza Costa, Juliana Marteli Fais Feriato e João Bellini Junior (Presidente). Ausente o conselheiro Antônio Sávio Nastureles.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração de Obrigação Acessória, DEBCAD nº 37.200.309-5, lavrado pela fiscalização contra a empresa em epígrafe, no montante R$ 239.252,40 (duzentos e trinta e nove mil, duzentos e cinquenta e dois reais e quarenta centavos).consolidado em 28/12/2009, por apresentar GFIP – Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informação à Previdência Social, nas competências de 01/2004 a 12/2006, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, correspondentes às seguintes bases de cálculo, conforme Relatório Fiscal da Infração (e-fls. 19/20).

O Relatório Fiscal de Aplicação da Multa (e-fls. 21/27) demonstra que, em conseqüência das alterações provocadas pela edição da Lei 11.941, de 27 de maio de 2009, conversão da Medida Provisória 449/2008, foi feita a comparação entre a penalidade aplicada conforme legislação à época da infração cometida (art.32, inciso IV e §. 5º. da Lei 8212/91 na redação anterior à MP 449/2008, convertida na Lei 11.941 de 27 de maio de 2009), somada da multa previdenciária do artigo 35, II da Lei 8.212/91, na redação da Lei 9.876/99, com a penalidade aplicada de acordo com o artigo 35-A da Lei 8.212/91, incluído pela MP 449/08, convertida na Lei 11.941/2009, tendo como base o valor das contribuições devidas; ou seja, foi calculada a multa de 24%, que foi somada aos valores das multas correspondentes do AI CFL 68 e comparada à multa de ofício de 75%.

Em decorrência da situação descrita no parágrafo anterior, foi aplicada a legislação da época da ocorrência dos fatos geradores por ser mais benéfica ao contribuinte para o período de 10/2004, 12/2004, 02/2005 a 12/2005, 13/2005, 01/2006, 03/2006 e 12/2006;

e a multa de oficio de 75% capitulada no art. 44, §2º da Lei nº 9.430/96, para as competências 01/2004 a 09/2004, 11/2004, 01/2005, 02/2006 e 04/2006 a 11/2006, e 13/2006, em respeito ao artigo 106, II, c, do CTN.

O resumo dos valores não declarados em Gfip, encontra-se discriminado na planilha que constitui o Anexo I e os montantes das contribuições não declaradas estão explicitados na planilha do anexo II deste Auto de Infração.

Cientificada em 04/01/2010, a autuada apresentou impugnação de e-fls. 258/269, com juntada de documentos de e-fls. 270/317, onde traz as alegações à seguir sintetizadas, nos termos do relatório do acórdão atacado:

> *DA DUPLA PENALIDADE SOBRE UM MESMO FATO*
>
> *3.1. Em relação ao período de janeiro de 2004 a dezembro de 2006, a autoridade lançadora apurou supostas infrações à legislação previdenciária, que culminaram na lavratura dos autos de infração por descumprimento de obrigação principal, parte segurados, empresa e terceiros.*
>
> *3.2. A motivação dos lançamentos em questão seria a falta da indicação, em GFIP, de parte dos profissionais (empregados e contribuintes individuais) que prestaram serviço em seu favor, no período fiscalizado. As contribuições previdenciárias em referência foi aplicada a penalidade de ofício de que trata o artigo 44 da Lei n° 9.430/96; em adição aos seguintes autos de infração:*
>
> *370572416 Contribuições da Empresa + MULTA*
>
> *371835747 Contribuições Sociais para Outras Entidades + MULTA*
>
> *371835739 Contribuição Previdenciária dos Empregados + MULTA*
>
> *3.3. Não obstante a exigência da penalidade de ofício em face da insuficiência do recolhimento das contribuições sociais, a Fiscalização efetuou o presente lançamento, para a cobrança de multa isolada, com fundamento no artigo 32, § 5º, da Lei n° 8.212/91 e artigo 284, II, do Decreto n° 3.048/99.*
>
> *3.4. Ocorre que o §5° do artigo 32 da Lei n° 8.212/91 foi expressamente revogado pela Lei n° 11.941/2009, não servindo como fundamento legal ao presente lançamento. Isto porque, de acordo com o artigo 106 do CTN, tratando-se de ato não definitivamente julgado, a lei retroage quando deixa de defini-lo como infração. A época do lançamento, o referido dispositivo legal, que serviu de base ao lançamento, já havia sido revogado, não podendo ser invocado pela autoridade fiscal como fundamento legal do presente lançamento, razão por que a análise do presente recurso se restringirá à aplicação ou não do disposto no artigo 284 do Decreto n° 3.048/99 ao presente caso.*

3.5. Sobre ao cancelamento de exigência em face da retroatividade benigna, traz ementas de decisões proferidas pelo CARF.

3.6. O artigo 284 do Decreto n° 3.048/99, também invocado como fundamento legal da presente autuação, prevê a aplicação de penalidade administrativa nos casos de omissão de informações em GFIP, de 100% do valor da contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no inciso I daquele mesmo artigo.

3.7. Ocorre que, com a Medida Provisória n° 449/2008 (convertida na Lei n° 11.941/2009), aos lançamentos de ofício de contribuição previdenciária, passou a ser aplicada a penalidade de ofício de que trata o artigo 44 da Lei n° 9.430/96.

3.8. Da análise do dispositivo em referência, tem-se que a penalidade será cobrada juntamente com o tributo, nos casos (i) de falta de pagamento ou recolhimento; (ii) de falta de declaração; e (iii) de declaração inexata. No caso de pessoa jurídica, somente há previsão para sua cobrança de forma isolada nos casos de falta de pagamento de estimativas mensais, hipótese diversa daquela contemplada no presente lançamento.

3.9. Dita previsão legal decorre da impossibilidade de aplicação de dupla penalidade sobre uma mesmo fato, ambas incidentes sobre a mesma base de cálculo, o valor da contribuição que deixou de ser recolhida, sob pena de bis in idem.

3.10. Em decorrência, diante da ausência de previsão, no artigo 44 da Lei n° 9.430/96, para a aplicação da penalidade isolada nos casos de declaração inexata (mas, tão somente, a sua cobrança juntamente com o tributo devido), deve ser cancelada a exigência fiscal, em conformidade com o que dispõe o artigo 106 do CTN.

• DO ERRO NA CONSTRUÇÃO DO LANÇAMENTO: IMPROCEDÊNCIA DOS VALORES LANÇADOS.

3.11. No caso em questão, conforme previsto no artigo 22 da Lei nº 8.212/91, a base de cálculo da contribuição em referência é o valor das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que prestem serviços à empresa.

3.12. No período fiscalizado, a IMPUGNANTE realizou pagamentos à ICATU HARTFORD (CNPJ n° 42.283.770/000139) e à VERA CRUZ SEGURADORA S/A (CNPJ 54.484.753/000149), a título de previdência privada, os quais foram considerados como salários indiretos.

3.13. Contudo, em sua análise, em relação à rubrica Previdência Privada, a Fiscalização considerou, erroneamente, a realização de pagamentos àquelas empresas no valor de R$ 3.958.476,32, quando, na verdade, o valor efetivamente pago foi R$ 2.673.967,03, sendo à R$ 2.235.114,26 à ICATU HARTFORD; e R$ 438.852,77 à VERA CRUZ SEGURADORA S/A.

3.14. O erro na apuração da base de calculo decorre da incorreta interpretação dos lançamentos para apuração proporcional das despesas, de acordo com respectivo centro de custos, tendo os "Lançamentos para Reversão" sido computados como novos pagamentos às empresas ICATU HARTFORD e VERA CRUZ SEGURADORA S/A.

3.15. Como decorrência, em face da adição de "Lançamentos de Reversão" aos pagamentos realizados às empresas de previdência privada, a base de cálculo da contribuição previdenciária foi majorada em R$ 1.284.509,29, gerando um ônus excessivo à Impugnante, ante a imposição da cobrança da exação sobre valores decorrentes de mero ajuste contábil e que, portanto, não compõem a base de cálculo da contribuição.

3.16. Para comprovar o alegado, a defesa apresenta Declaração da empresa VERA CRUZ SEGURADORA S/A, e da ICATU HARTFORD, com a indicação dos valores recebidos da IMPUGNANTE, a título de previdência complementar, no período fiscalizado.

3.17. Por todo exposto, ao considerar meros ajustes contábeis como base de cálculo da contribuição previdenciária, houve erro na construção do lançamento, eivando-o de vício material insanável, razão pela qual deve ser cancelado o auto de infração. De acordo com o artigo 142 do CTN, a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação e a determinação da matéria tributável são, entre outros, elementos essenciais e intrínsecos do lançamento, conforme entendimento do CARF, o qual cita ementa.

3.18. Portanto, apesar de a Fiscalização ter considerado documentos de caráter gerencial, a autoridade fiscal não compreendeu a existência de dois lançamentos para um mesmo fato contábil um após o outro (mas, o mesmo fato) sendo o segundo lançamento realizado unicamente para obedecer ao critério de rateio por centro de custos (divisão gerencial, apenas). Assim, na composição da base de cálculo da contribuição previdenciária, em relação aos pagamentos de previdência privada, foram computados valores que não correspondem aos efetivamente incorridos pela IMPUGNANTE, posto que decorriam de uma mesma obrigação (e não de duas, como interpretou a Fiscalização).

• DA IMPROCEDÊNCIA DA PENALIDADE AGRAVADA:

3.19. A autoridade fiscal aplicou, ao presente caso, a penalidade de ofício agravada, no percentual de 112,5%, sob o fundamento de que a Impugnante apresentou, fora do prazo, as informações relativas à folha de pagamento em meio digital; e deixou de apresentar a relação dos valores pagos, por segurado e competência, relativos às notas previdência privada, por nota fiscal, indicando os valores dos prêmios e descontos, relativos às empresas ICATU HARTFORD E VERA CRUZ SEGURADORA.

3.20. Com relação ao atraso na entrega de informações em meio digital este decorreu do exíguo prazo 3 dias estipulado pela Fiscalização. Tão logo dispôs dos referidos documentos, estes foram apresentados à fiscalização. Quanto aos relatórios citados, não foi possível atender à solicitação, por não dispor a IMPUGNANTE dos documentos solicitados.

3.21. Frise-se que não restou configurado qualquer propósito protelatório da IMPUGNANTE, com a intenção de dificultar a fiscalização. A falta de apresentação de documentos, por si só, não enseja a aplicação da penalidade agravada. A jurisprudência do CARF afasta o agravamento da multa de ofício "quando a conduta do contribuinte não causa embaraço ou dificuldade ao trabalho da autoridade autuante, consubstanciado na posse pela autoridade de todos os elementos para concretizar o lançamento" (Recurso n° 159003, de 05 de fevereiro de 2009). Como exemplo, vejamos a decisão a seguir:

3.22. Desse modo, inexistindo qualquer embaraço à Fiscalização, tendo o lançamento, inclusive, se baseado na documentação fornecida pela RECORRENTE, a penalidade de ofício deve ser reduzida ao percentual de 75%.

• DO PEDIDO

3.23. Ante o exposto, a impugnante requer seja dado provimento a presente impugnação, para que seja reconhecida a improcedência do presente lançamento, em razão do erro na construção do lançamento, em afronta ao artigo 142 do CTN; e, caso seja mantida a exigência tributária, a improcedência da penalidade agravada, devendo o percentual da multa de ofício ser reduzido para 75%.

A 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba - DRJ/CTA, em sessão de 20/09/2013, julgou procedente em parte a impugnação, excluindo a competência 10/2004, em virtude da decadência, alterando o valor originário de R$ 239.252,40 para R$ 225.960,60, nos termos do Acórdão nº 06-43.863, assim redigido:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2006

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP

Constitui infração a empresa deixar de informar mensalmente por meio de GFIP todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias. Art. 32, inciso IV da Lei 8.212/91.

MULTA MAIS BENÉFICA. RETROAÇÃO.

De acordo com o expresso no art. 106, II, alínea "c", do Código Tributário Nacional CTN, em Auto de Infração lavrado contra o contribuinte por descumprimento de obrigação tributária previdenciária, devem ser confrontadas as penalidades apuradas conforme a legislação de regência do fato gerador com a multa determinada pela norma superveniente, aplicando-se a que lhe for menos severa.

O valor da multa aplicada está em consonância com o disposto no artigo 32, §5o da Lei 8.212/91 e com o art. 284, II do Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99..

DECADÊNCIA PARCIAL. OCORRÊNCIA

Após a publicação da Súmula Vinculante nº 8 do STF, o prazo decadencial para a constituição e cobrança dos créditos tributários previdenciários passa a ser regida pelo Código Tributário Nacional, aplicando-se para os autos de infração de obrigação acessória o artigo 173, inciso I.

ÔNUS DA PROVA.

Ao contestar situações apuradas pela fiscalização em documentos apresentados pelo próprio contribuinte, cabe a este último o ônus da prova de suas alegações, nos termos do artigo 333, inciso II do Código de Processo Civil.

PRECLUSÃO TEMPORAL. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os autos do processo em epígrafe, acordam os membros da 5ª Turma de Julgamento, por maioria de votos, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado, considerar a IMPUGNAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE, MANTENDO EM PARTE O CREDITO TRIBUTÁRIO, com exclusão da competência 10/2004, em virtude da decadência, alterando o valor originário de R$ 239.252,40 para R$ 225.960,60.

Sendo a impugnação parcial, o órgão preparador, se entender cabível, deve adotar as providências de sua alçada (Decreto nº 70235/72, artigo 21, caput e §1º).

Vencido o julgador José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro apenas na prejudicial de mérito, por considerar que o prazo do art. 173, I, da Lei n° 5.172, de 1966, foi interrompido, quando da cientificação do Termo de Início de Procedimento Fiscal, por força do parágrafo único do art. 173 da Lei n° 5.172, de 1966 (REsp 766.05/PR e REsp 973.733/SC).

Cientificada da decisão em 15/10/2013 (e-fls. 357/358), apresentou Recurso Voluntário em 13/11/2013 (e-fls. 367/383), repisando as alegações da impugnação.

Em 06/11/2014, resolveram os membros da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento converter o julgamento em diligência, nos termos da

Resolução nº 2302-000.366 (e-fls. 421/425), para que a Fiscalização se manifeste acerca da base de cálculo utilizada para obter-se o montante do crédito tributário lançado.

Em 10/05/2016 a autoridade autuante anexou Informação Fiscal de e-fls. 427/430 na qual ratifica as bases de cálculo utilizada no Auto de Infração, conforme abaixo transcrito:

> *7.1. Incialmente cabe destacar que o auto de infração (DEBCAD 37.200.309-5), em questão, foi lavrado por infringência ao art. 32, inciso IV, § 5° da Lei n° 8.212/91 (CFL 68), com redação dada pela Lei n° 9528/97. A empresa deixou de informar nas suas GFIP os seguintes fatos geradores de contribuições previdenciárias:*
>
> *...*
>
> *7.2.As bases de cálculo das contribuições não declaradas em GFIP, objeto do presente questionamento (Previdência Privada), estão demonstradas nos seguintes anexos: PP2004 Previdência Privada - Contabilização - 2004 (fls. 35 a 37); Anexo PP2005 - Contabilização: Previdência Privada (2005) Icatu Hartford (fls. 38 a 56); Anexo PP2006 -Previdência Privada 2006 - Icatu Hartford/Vera Cruz (fls. 57 a 71); Anexo PP-CS-I Relação dos Beneficiários de Previdência Privada -2004 (fls. 79 a 82); Anexo PP-CS-II -Cálculo das Contribuições dos Segurados - 2005 (fls. 83 a 108); Anexo PP-CS-III -Cálculo das Contribuições dos Segurados - 2006 (fls. 109 a 111); Anexo FPW2005 -Cálculo das Contribuições dos Segurados - 2005 (fls. 112 a 125); Anexo FPW2006 -Cálculo das Contribuições dos Segurados - 2006 (fls. 126 a 132);*
>
> *7.3. Nesses anexos constam todas as informações necessárias para identificação do fato gerador, a saber: número, data e histórico do lançamento; código e descrição da conta contábil; valor lançado (débito / crédito); número do boleto; número da nota fiscal, bem como quadro resumo, detalhado, por conta e por mês, os valores dos pagamentos a título de previdência privada não declarada e não recolhida, objeto do lançamento.*
>
> *7.4. Importante frisar que os valores dos prêmios (previdência privada) considerados como integrante do salário-de-contribuição (base de cálculo), bem como a origem contábil indicados nas planilhas (anexos) demonstram que não houve ocorrência de mais de um lançamento para o mesmo fato.*
>
> *7.5. Por outro lado, compulsando os autos, também não identificamos nenhum documento ou cópia da escrituração contábil que comprovassem a argumentação de que os "lançamentos de reversão" foram adicionados indevidamente a base de cálculo. Ao contrário, as planilhas elaboradas (fls. 35 a 132) comprovam que não existem lançamentos em duplicidade, tampouco de lançamentos de reversão que a empresa alega que foram considerados na base de cálculo.*
>
> *7.6. Verificamos que a recorrente, por sua vez apresenta as mesmas alegações quando da impugnação dos AIOP DEBCAD 37.057.241-6, 37.183.573-9 e 37.183.574-7, quanto ao erro na apuração da base de cálculo do lançamento relativo aos*

> *pagamentos efetuados aos seus empregados a título de previdência privada. Nesse aspecto, importante destacar que os Acórdãos n° 06-43.861, n° 06-43.862 e n° 06-43.860, respectivamente, proferidos pela 5a Turma de Julgamento em Curitiba (PR) afastaram estas mesmas argumentações, ora questionadas neste auto, de modo que não restam dúvidas à procedência do lançamento do crédito, e, portanto, a necessidade de sua declaração em GFIP. Assim sendo, as alegações apresentadas na peça recursal não são suficientes para afastar o procedimento adotado que teve como base a escrituração contábil da recorrente.*
>
> ...
>
> *7.13. Ante o acima exposto, improcede a argumentação da recorrente de erro na base de cálculo. Portanto, não havendo retificação a ser feita na base de cálculo o crédito tributário lançado no Auto de infração DEBCAD n° 37.200.309-5 deve ser mantido integralmente.*

A recorrente apresentou nova manifestação (e-fls. 434/441) alegando que a informação fiscal juntada "não atende ao solicitado na decisão do CARF, não informa a correta base de cálculo das contribuições previdenciárias ou a forma como foi realizada a sua apuração". Também que "a diligência não aprofundou a análise da contabilidade da CONTRIBUINTE, mesmo com a apresentação de documentos que esclarecem os lançamentos efetuados e tampouco explicou como foi realizada a apuração da base de cálculo, a ponto de demonstrar que os valores contabilizados como "reversão" não foram considerados nos cálculos."

Em 06/04/2017, a 1ª Turma da 3ª Câmara da 2ª Seção do CARF aprovou a Resolução n. 2301-000.651, que converteu o julgamento em diligência para que as provas juntadas sejam examinadas pela fiscalização e, após, seja oportunizado ao recorrente o direito de manifestação no prazo de 30 dias.

A Fiscalização efetuou a análise dos documentos juntados aos autos na Informação Fiscal de e-fls. 502 e seguintes, nos seguintes termos:

> *6.1. Compulsando o presente processo, constatamos que houve juntada de documentos posterior ao recurso voluntário ao CARF, documentos esses cujo exame constitui o escopo da diligência determinada nos termos da já referida Resolução n° 2301-000.651.*
>
> Desta forma, passamos a esclarecer:
>
> *6.1.1. Os documentos juntados pela recorrente consistem em cópias de algumas páginas dos livros Diário n° 11 (exercício 2005) e n° 12 (e xercício 2006) e uma planilha sem cabeçalho que identifique sobre quais fatos pretende fazer prova.*
>
> *6.1.2. Inicialmente cabe ressaltar que o livro Diário registra os fatos contábeis seguindo uma ordem cronológica, mencionando de forma contígua os valores debitados e creditados. Os lançamentos representados nas páginas juntadas aos processos,*

em sua quase totalidade, são lançamentos de quarta fórmula, ou seja, aqueles em que são debitadas várias contas e creditadas várias contas para perfazer o valor total do lançamento, obedecendo ao método das partidas dobradas. Ocorre que as páginas juntadas nesses casos, não trazem a totalidade do lançamento, retratando apenas uma parte do mesmo, impossibilitando analisá-lo como um todo. O documento adequado para que a recorrente produzisse a prova que pretende seria o livro Razão, no qual os fatos contábeis estão sistematizados por conta.

6.1.3. Apesar da dificuldade mencionada acima buscamos extrair o conteúdo dos lançamentos constantes dos documentos juntados. Observamos que os históricos dos lançamentos referentes à contabilização da previdência privada trazem a seguinte redação "REVERSÃO RATEIO PREV. PRIVADA". Cabe aqui elucidarmos o real significado das expressões "REVERSÃO" e "RATEIO".

6.1.4. O termo "REVERSÃO" destina-se, na contabilidade, a informar uma expectativa de um fato que não se concretizou. Como exemplo clássico podemos citar a reversão de uma provisão (perdas, contingências, férias etc.). Já o termo "RATEIO" tem aplicação quando se pretende contabilizar de forma segregada aquilo que se encontrava registrado conjuntamente, como por exemplo, a segregação por centro de custos, por estabelecimento, por projeto, por processo produtivo, etc.

6.1.5. Em face do explanado nos subitens 6.1.3 e 6.1.4, evidencia-se que os lançamentos contábeis trazidos pela recorrente não dizem respeito a cancelamento de despesas, como por ela alegado. Se assim fosse, os históricos de tais lançamentos teriam de conter expressões tais como: "estorno" ou "cancelamento", detalhando quais fatos precisamente pretendia fossem retificados, mencionando informações relativas aos correspondentes documentos (número de boleto, número do contrato, número da nota fiscal, nome do beneficiário etc.) informações essas fornecidas por este Auditor nos anexos que integram os Autos de Infração.

6.1.6. Acrescente-se que os registros contábeis em questão não vieram acompanhados dos respectivos documentos de suporte, de forma a permitir à fiscalização analisar a real correspondência entre o documento que traduz o fato e os critérios adotados na sua escrituração.

Ademais, a fiscalização entendeu que já havia ocorrido a preclusão, de modo que tais documentos nem deveriam ser analisados.

Nesse sentido, a fiscalização reitera os termos da Informação Fiscal (fls. 427 a 430) anterior pela manutenção do crédito tributário.

A Recorrente se manifestou (fls. 512 e seguintes) acerca da Informação Fiscal reiterando a questão de houve uma reversão do lançamento contábil relativa aos pagamentos de previdência privada, de modo que manifesta que a autoridade fiscal não analisou adequadamente a documentação trazida. Diante de tal fato, a Recorrente junta todas as

faturas emitidas pela Vera Cruz Seguradora e pela Icatu Hartford, de modo que pede que tais valores sejam excluídos do lançamento tributário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto - Relator

Admissibilidade

Verificados os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso interposto e passo a sua análise.

Preliminares

Decadência

Alega a recorrente que, por força da aplicação do art. 150, §4º, do CTN, estaria decaída também a competência 12/2004, além das já reconhecidas pela DRJ/Curitiba.

No caso de lançamento de obrigação acessória a regra decadencial a ser aplicada é a do art. 173, I do CTN. Assim, a contagem do prazo decadencial da competência 12/2004 inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte ao que poderia ter sido efetuado o lançamento. Como o lançamento da competência 12/2004 só poderia ser feito em 01/2005, o prazo começa a fluir em 01/01/2006, encerrando-se em 31/12/2010.

Portanto, sem razão a recorrente.

Inaplicabilidade da penalidade prevista no art. 32, § 5º, da Lei nº 8.212/91. Da dupla tributação sobre o mesmo fato.

Sobre a alegação de "bis in idem", não assiste razão à recorrente.

No caso dos autos, por força do disposto no art. 106, II, c, do CTN, a autoridade fiscal verificou qual a penalidade mais benéfica: se a da legislação anterior (soma dos artigos 35, II e 32, IV e § 5º, ambos da Lei nº 8.212/91), ou se a lei nova (art. 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009).

Tal procedimento (de verificação da multa mais benéfica) está previsto na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/2009:

> *Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à*

dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

Assim**, por ser mais benéfica ao contribuinte**, **nas competências 10/2004, 12/2004, 02/2005 a 12/2005, 13/2005, 01/2006, 03/2006 e 12/2006**, foi aplicada a legislação da época da ocorrência dos fatos geradores (100% da contribuição não declarada, art. 35, IV, §5º), e nos autos de infração de obrigação principal - Debcads nº 37.057.241-6 (parte patronal), 37.183.573-9 (segurados) e 37.183.574-7 (terceiros), foi aplicada a multa previdenciária do art.35, II, ambos da Lei nº 8.212/1991.

Por sua vez **nas demais competências não foi aplicada a multa por descumprimento de obrigação acessória**, e nos autos de infração de obrigação principal - Debcads nº 37.057.241-6 (parte patronal), 37.183.573-9 (segurados) e 37.183.574-7 (terceiros), foi aplicada a multa do artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP 449/08, convertida na Lei nº 11.941/2009 (75%).

Portanto não houve cobrança em duplicidade em nenhuma competência, devendo ser mantida a multa aplicada.

Pelo exposto, nego provimento ao recurso neste ponto.

Destaque-se ainda que o lançamento tributário aplicou a "cesta de multas" em conformidade com a Súmula CARF nº 119, que dispõe que 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 n° 449, de 2008, convertida na Lei n° 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 n° 9.430, de 1996.

Nulidade da autuação por erro na construção do lançamento - Improcedência de valores lançados.

A recorrente sustenta que o auto de infração encontra-se eivado de nulidade por vício material, uma vez que a base de cálculo das contribuições previdenciárias referente à Previdência Privada estaria incorreta porque foram considerados "valores decorrentes de mero ajuste contábil, que não compõem a remuneração efetivamente paga/devida aos empregados e prestadores de serviços".

Apresenta a seguinte tabela:

TIPO	2004	2005	2006	Total Geral
Ajuda de Custo				R$ 0,00
Incentive House			R$ 16.928,11	R$ 16.928,11
Previdência Privada	R$ 265.162,84	R$ 2.427.720,21	R$ 1.265.593,27	R$ 3.958.476,32 *
Lanç. de Reversão		**(R$ 735.311,46)**	**(R$ 536.370,00)**	**(R$ 1.271.681,46)**
Lanç. não utilizados	R$ 79,62	(R$ 54,43)	R$ 938,74	R$ 963,93
Total	R$ 265.242,46	R$ 1.692.354,32	R$ 747.090,12	**R$ 2.704.686,90**

*** Valor efetivamente pago à ICATU HARTFORD (Previdência Privada): R$ 2.235.114,26 (A)**
Valor efetivamente pago à VERA CRUZ (Previdência Privada): R$ 438.852,77 (B)

Traz ainda as seguintes considerações:

32.1. Em sua análise, em relação à rubrica "previdência privada", a fiscalização considerou, erroneamente, a realização de pagamentos àquelas empresas no valor total de R$ 3.958.476,32, quando, na verdade, o valor efetivamente pago foi R$ 2.673.967,02, sendo R$ 2.235.114,26 à ICATU HARTFORD, e R$ 438.852,77 à VERA CRUZ SEGURADORA S.A.

32.2. O erro na apuração da base de cálculo decorreu da incorreta interpretação dos lançamentos para apuração proporcional das despesas, de acordo com respectivo centro de custos, tendo os "Lançamentos para Reversão" sido computados como novos pagamentos às empresas ICATU HARTFORD e VERA CRUZ SEGURADORA S/A.

32.3. Assim, em face da adição de "Lançamentos de Reversão" aos pagamentos realizados às empresas de previdência privada, a base de cálculo da contribuição previdenciária foi majorada em R$ 1.284.509,29, gerando um ônus excessivo à RECORRENTE, ante a imposição da cobrança da exação sobre valores decorrentes de mero ajuste contábil e que, portanto, não compõem a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

33. Para comprovar o alegado, a RECORRENTE apresentou, juntamente à sua impugnação, planilhas esclarecendo os lançamentos efetuados em sua contabilidade e declarações das próprias empresas VERA CRUZ SEGURADORA S/A e ICATU HARTFORD (fls. 3085 a 3091 dos autos), com a indicação dos valores recebidos da RECORRENTE, a título de previdência privada, no período fiscalizado.

34. Dessa feita, restando demonstrado o erro na construção do lançamento, em virtude da incorreta identificação da matéria tributável, é de se decretar a nulidade do auto de infração lavrado em face da RECORRENTE por vício insanável, em consonância com o art. 142 do CTN e com o entendimento adotado por este Conselho, que se extrai dos seguintes julgados: (...)

Por sua vez, a autoridade fiscal instada a se manifestar sobre a base de cálculo do lançamento por meio da Resolução nº 2302-000.340 (e-fls. 3216/3220), ratifica os valores lançados, e esclarece que:

> *7.2. As bases de cálculo das contribuições das contribuições lançadas, objeto do presente questionamento, estão demonstradas nos seguintes anexos: Anexo PP2004 Previdência Privada - Contabilização - 2004 (fls. 232 a 234); Anexo PP2005 - Contabilização: Previdência Privada (2005) Icatu Hartford (fls. 235 a 253); Anexo II - Contabilização Previdência Privada 2005 (Resumo - fls. 254); Anexo PP2006 - Previdência Privada 2006 - Icatu Hartford/Vera Cruz (fls. 255 a 269); Anexo PP2006 - Contabilidade Previdência Privada (2006) Icatu Hartford / Vera Cruz (fls. 270);*
>
> *7.3. Nesses anexos constam todas as informações necessárias para identificação do fato gerador, a saber: número, data e histórico do lançamento; código e descrição da conta contábil; valor lançado (débito / crédito); número do boleto; número da nota fiscal, bem como quadro resumo, detalhado, por conta e por mês, os valores dos pagamentos a título de previdência privada não declarada e não recolhida, objeto do lançamento.*
>
> *7.4. Importante frisar que os valores dos prêmios (previdência privada) considerados como integrante do salário-de-contribuição (base de cálculo), bem como a origem contábil indicados nas planilhas (anexos) demonstram que não houve ocorrência de mais de um lançamento para o mesmo fato.*
>
> *7.5. Por outro lado, compulsando os autos, também não identificamos nenhum documento ou cópia da escrituração contábil que comprovassem a argumentação de que os "lançamentos de reversão" foram adicionados indevidamente a base de cálculo. Ao contrário, as planilhas elaboradas (fls. 232 a 270) comprovam que não existem lançamentos em duplicidade, tampouco de lançamentos de reversão que a empresa alega que foram considerados na base de cálculo. (grifo nosso)*

Diante dos documentos trazidos pela Recorrente, houve nova conversão do julgamento em diligência nos seguintes termos:

> *No presente caso, os documentos levados ao conhecimento do colegiado têm relação direta com o fato gerador da obrigação principal e, de fato, vêm complementar as demais provas já juntadas aos autos quando da impugnação.*
>
> *Tendo a decisão recorrida rejeitado todas as alegações na impugnação com vasta fundamentação, o recorrente buscou elucidar os pontos mais relevantes e, naturalmente, trouxe aos autos documentos que entende melhor ajudam na compreensão. Entendo escusável a juntadas de provas após a impugnação desde que pelos fundamentos da decisão recorrida sejam mais oportunas à época dorecurso voluntário e pela sua relevância sejam hábeis para a solução do caso.*

Ocorre que a diligência foi infrutífera na medida em que a Informação Fiscal (e-fls. 502 e seguintes), foi manifestado o entendimento de que já havia ocorrido a preclusão, de modo que tais documentos nem deveriam ser analisados.

A Recorrente se manifestou (fls. 512 e seguintes) acerca da Informação Fiscal reiterando a questão de houve uma reversão do lançamento contábil relativa aos pagamentos de previdência privada, de modo que manifesta que a autoridade fiscal não analisou adequadamente a documentação trazida. Diante de tal fato, a Recorrente junta todas as faturas emitidas pela Vera Cruz Seguradora e pela Icatu Hartford, de modo que pede que tais valores sejam excluídos do lançamento tributário.

A partir da análise das faturas emitidas pelas seguradoras (fls. 520 e seguintes), verifica-se que o valor constante nas planilhas anteriormente apresentadas estava correto.

Portanto, entendo que assiste razão à recorrente, uma vez que devem ser corrigidos na base de cálculo os valores pagos às empresas de previdência privada ICATU HARTFORD (valor correto de R$ 2.235.114,26) e VERA CRUZ SEGURADORA S.A. / MAPFRE (valor correto de R$ 438.852,77), sob pena de majoração indevida dos créditos tributários lançados.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, rejeitar a prejudicial de decadência e dar-lhe parcial provimento para que sejam corrigidos na base de cálculo os valores pagos às empresas de previdência privada ICATU HARTFORD (valor correto de R$ 2.235.114,26) e VERA CRUZ SEGURADORA S.A. / MAPFRE (valor correto de R$ 438.852,77).

É como voto.

(assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto