



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10480.730563/2018-61
ACÓRDÃO	2102-003.448 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	8 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SPBRASIL ALIMENTAÇÃO E SERVIÇOS LTDA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/08/2016

LANÇAMENTO FISCAL. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Descabe falar em nulidade do auto de infração quando o ato administrativo está revestido das formalidades legais, contendo o relatório fiscal e seus anexos todos os elementos imprescindíveis para a compreensão do lançamento fiscal, identificação da base de cálculo e o exercício do direito de defesa relativo à glosa de compensação.

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. FALTA DE APRECIÇÃO DE MATÉRIA IMPUGNADA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Rejeita-se a nulidade da decisão recorrida quando tenha fundamentado e decidido todas as matérias impugnadas.

FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO (FAP). FORMA DE APURAÇÃO E CÁLCULO. INCOMPETÊNCIA DO CARF.

Falece competência ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para apreciar questões sobre a forma de apuração e cálculo do FAP, atribuído à empresa segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social.

ALÍQUOTA GILRAT.

A alíquota da contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT) é determinada de acordo com a atividade preponderante da empresa e respectivo grau de risco, conforme a Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE).

GILRAT. AUTOENQUADRAMENTO NA ATIVIDADE PREPONDERANTE. GRAU DE RISCO. REVISÃO. ÔNUS DA PROVA DA EMPRESA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

Para efeito da alíquota da contribuição previdenciária ao GILRAT, incumbe à empresa o ônus de comprovar, com base em documentação hábil e idônea, a incorreção do autoenquadramento na atividade preponderante e atividade do estabelecimento, informado mensalmente na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP).

COMPENSAÇÃO DOS VALORES REFERENTES À RETENÇÃO DE 11%. DESTAQUE EM NOTA FISCAL, FATURA OU RECIBO.

A empresa prestadora de serviços mediante cessão de mão de obra e empreitada poderá compensar o valor retido quando do recolhimento das contribuições previdenciárias desde que (i) a retenção esteja declarada em GFIP e (ii) destacada na nota fiscal, fatura ou no recibo de prestação de serviços ou, alternativamente, o contratante tenha efetuado o recolhimento desse valor.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. MULTA ISOLADA. GFIP. FALSIDADE DA DECLARAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO.

Impõe-se a multa isolada no percentual de 150% - prevista no § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991 - quando caracterizada a falsidade da compensação efetuada pelo sujeito passivo em GFIP, mediante utilização de crédito de retenção sabidamente inexistente.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. MULTA ISOLADA. DUPLA TRIBUTAÇÃO. NÃO CONFIGURAÇÃO.

A multa de mora - sobre valores compensados indevidamente - e a multa isolada - aplicada quando comprovada a falsidade da declaração de compensação - possuem hipóteses de incidência distintas, sancionam condutas e protegem bens jurídicos diversos.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL. REDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A multa isolada, quando comprovada a falsidade da declaração de compensação, assim como a multa de ofício proporcional ao tributo, possuem percentuais fixos e definidos objetivamente pela lei, não dando margem a considerações sobre a graduação da penalidade, o que impossibilita o órgão julgador administrativo afastar ou reduzi-la.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CARÁTER CONFISCATÓRIO. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é incompetente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária que fixe a multa isolada, quando comprovada a falsidade da declaração de compensação, no patamar de 150% sobre o valor total do débito indevidamente compensado, ou a multa de ofício de 75% do tributo devido.

(Súmula CARF nº 2)

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário. O conselheiro Rodrigo Alexandre Lázaro Pinto acompanhou, no mérito, o relator pelas conclusões.

Assinado Digitalmente

Cleber Alex Friess – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Márcio Bittes, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Rodrigo Alexandre Lázaro Pinto, Yendis Rodrigues Costa e Cleber Alex Friess (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 01-36.886, de 12/07/2019, prolatado pela 4ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil em Belém (DRJ/BEL), cujo dispositivo considerou procedente em parte a impugnação do sujeito passivo (fls. 1222/1240):

O acórdão está assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/08/2016

AUTOS DE INFRAÇÃO (AI). FORMALIDADES LEGAIS.

Os Autos de Infração (AI's) encontram-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrados de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, apresentando, assim, adequada motivação jurídica e fática, bem como os pressupostos de liquidez e certeza, podendo ser exigidos nos termos da Lei.

DIFERENÇA GILRAT. LANÇAMENTO DUPLICADO.

Constatada a duplicidade de lançamento em relação ao mesmo fato gerador, cancela-se o lançamento efetuado posteriormente.

MULTA DE MORA POR GLOSA DE COMPENSAÇÃO INDEVIDA E MULTA ISOLADA POR FALSIDADE DA DECLARAÇÃO EM GFIP. BIS IN IDEM. NÃO CONFIGURAÇÃO.

Não configura bis in idem a aplicação de multa de mora e de multa isolada, haja vista que a primeira decorre da simples glosa de compensação indevida de contribuição previdenciária, e a segunda, de falsidade da declaração do sujeito passivo na GFIP.

COMPENSAÇÃO. RETENÇÃO SOBRE A CESSÃO DE MÃO DE OBRA. IRREGULARIDADE.

A compensação referente à retenção sobre a prestação de serviços de cessão de mão de obra, para que seja regular, exige a combinação das informações/comprovações atinentes à declaração em GFIP corroborada pelo destaque na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços. Os assentamentos contábeis são provas irrefutáveis quando acompanhados dos documentos que lhe dão suporte fático.

FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO. FAP. QUESTIONAMENTO. COMPETÊNCIA.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil não possui competência para apreciar questionamentos referentes aos critérios utilizados na formação do FAP.

EFEITO CONFISCATÓRIO DA MULTA DE OFÍCIO.

A vedação constitucional de utilização de tributo com efeito confiscatório é dirigida ao legislador, que deve observar tal princípio na elaboração da lei. Uma vez editada a norma legal, ao agente do fisco cabe, apenas, a sua aplicação.

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. GFIP. FALSIDADE DA DECLARAÇÃO. DOLO.

Procedente a aplicação de multa isolada, quando a autoridade lançadora comprove, com provas robustas, a falsidade da declaração e o dolo específico.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. MULTA ISOLADA. DUPLA TRIBUTAÇÃO. NÃO CONFIGURAÇÃO.

A multa isolada aplicada sobre a compensação não homologada possui hipótese de incidência distinta da multa de mora aplicada sobre o tributo não recolhido, não configurando dupla tributação.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. VINCULAÇÃO DEPENDENTE DE DISPOSIÇÃO LEGAL EXPRESSA.

As decisões judiciais e administrativas somente vinculam os julgadores de 1ª instância nas situações expressamente previstas na legislação.

Impugnação Procedente em Parte

Extraí-se do Relatório Fiscal que a autoridade tributária lavrou 3 (três) Autos de Infração (AI), relativos às competências de 01/2015 a 08/2016, inclusive décimo terceiro, nos quais são exigidas (fls. 36/38, 39/45 e 46/55):

(i) multa isolada por compensação com falsidade de declaração, com fundamento no art. 89, § 10, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991;

(ii) glosa de compensação previdenciária; e

(iii) diferenças da contribuição previdenciária para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidente sobre a remuneração dos segurados empregados, ajustado pelo Fator Acidentário de Prevenção – FAP.

Segundo a fiscalização, a empresa se aproveitou de valores a título de retenção por serviços prestados com cessão de mão de obra, nos termos do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, através de compensação realizada em Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social (GFIP), conforme relação do Anexo I ao relatório fiscal (fls. 56/57).

Apenas as notas fiscais identificadas no Anexo II ao relatório fiscal possuíam destaque de retenção, mesmo assim em valores inferiores àqueles da planilha apresentada pela empresa (fls. 58/63).

Após comparar a planilha de retenções elaborada pelo contribuinte com as respectivas notas fiscais de serviços, concluiu que houve compensação indevida de valores, totalizados na forma do Anexo III ao relatório fiscal (fls. 64).

Além de proceder à glosa da compensação dos valores superiores ao destacado nas notas fiscais, a fiscalização aplicou multa isolada no percentual de 75%, em dobro, por compensação com falsidade de declaração resultando no percentual de 150% sobre o valor total indevidamente compensado.

Por último, a autoridade fiscal afirmou que, para o ano de 2015, a empresa declarou em GFIP o grau de risco leve para sua atividade preponderante, no percentual de 1%, utilizando-se do FAP de 1,0000, equivalente a um GILRAT ajustado de 1,0000%.

Entretanto, o cálculo correto corresponde, por competência, à atividade preponderante com grau de risco grave, na alíquota de 3%, conforme CNAE declarado em GFIP, multiplicado pelo FAP de 1,2809, divulgado pelo Ministério da Previdência Social, conforme detalhado no Anexo IV ao relatório fiscal (fls. 65).

Ciente da lavratura dos autos de infração, em 02/01/2019, a empresa autuada impugnou o lançamento fiscal (fls. 1080/1082).

Em síntese, a autuada apresentou os seguintes argumentos de fato e de direito para a improcedência do crédito tributário, acompanhados de prova documental (fls. 10864/10885 e 1088/1131 e 1132/1215):

(i) em preliminar, a nulidade do auto de infração por ausência da fundamentação sobre a formação da base de cálculo dos valores considerados indevidamente compensados;

(ii) duplicidade do lançamento da contribuição ao GILRAT, com relação às competências do ano de 2015;

(iii) a majoração da alíquota da contribuição ao GILRAT, utilizando-se do FAP divulgado pelo Ministério da Previdência Social, é indevida, visto que a empresa adotou investimentos em bem-estar e segurança de seus funcionários, incluindo programas de saúde ocupacional e prevenção de riscos ambientais;

(iv) as dúvidas com relação ao FAP vão desde a sua constitucionalidade, passando pela sua legalidade e findando-se na sua própria sistemática de apuração;

(v) a forma de apuração e cálculo do FAP atribuído ao contribuinte apresenta uma série de equívocos e incongruências, que comprometem a sua validade

(vi) ao contrário do afirmado pela fiscalização, todas as notas fiscais acostadas aos autos, às fls. 72/1074, possuem destaque da retenção da contribuição previdenciária, razão pela qual é necessária a correção do valor retido pelos tomadores dos serviços para reduzir a autuação fiscal;

(vii) a aplicação de multa isolada em concomitância com a multa de ofício representa dupla autuação pelo mesmo fato gerador;

(viii) incabível a multa qualificada de 150%, em razão da falta de comprovação da conduta dolosa, além da própria falsificação imprescindível à tipificação da conduta; e

(ix) as multas de ofício e isolada em percentuais de 75% e 150% são dotadas de caráter confiscatório, cabendo sua redução ao patamar de 20% ou outro razoável.

O acórdão recorrido considerou procedente em parte a impugnação para excluir do lançamento as competências de 01/2015 a 13/2015, relativamente à infração “Divergência de GILRAT sobre Bases Declaradas de Empregado”, e reduzir a multa aplicada sobre os valores indevidamente compensados ao percentual de 20%, na infração “Glosa de Compensação de Retenções”.

Intimada da decisão de piso em 27/09/2019, a empresa apresentou recurso voluntário, protocolado no dia 24/10/2019 (fls. 1255/1257 e 1258/1311).

Em seu apelo o sujeito passivo repete as razões trazidas na peça de impugnação quanto ao crédito tributário mantido pela decisão de primeira instância. Acrescenta a nulidade do acórdão recorrido, em face de não ter havido exame dos argumentos sobre a correção do valor retido destacado nas notas fiscais.

É o relatório, no que interessa ao feito.

VOTO

Conselheiro Cleberson Alex Friess, Relator

Juízo de admissibilidade

Realizado o juízo de validade do procedimento, estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, dele tomo conhecimento.

Preliminares

a) Nulidade do Lançamento

A recorrente se insurge contra a decisão recorrida que deixou de reconhecer a nulidade do auto de infração devido à carência da discriminação exata da base de cálculo relacionada à glosa de compensação.

Insiste em afirmar que o lançamento não contém a descrição precisa dos valores tidos pela autoridade como indevidamente compensados, a que se refere o item 3.6 do relatório fiscal, isto é, quais as notas fiscais consideradas e quais as desconsideradas para efeito de retenção na cessão de mão de obra.

Conclui que o vício no auto de infração impossibilitou o contribuinte de proceder à sua defesa com plenitude de argumentos de fato e de direito, além de obstar a contestação segura da base de cálculo do lançamento fiscal e da aplicação de penalidade, configurando cerceamento de defesa.

Pois bem.

Nesse ponto, a decisão de piso assim se manifestou (fls. 1231):

(...)

Quanto ao alegado falta de elementos da coluna "B" da planilha de apuração da folha 49, observa-se que todo detalhamento está contido no ANEXO II, fls. 58 a 63.

Assim, resta evidente que o auditor-fiscal cumpriu estritamente os preceitos da legislação de regência, razão pela qual não se verifica qualquer vício capaz de tornar nulos os autos de infração ora impugnados.

Realmente, a descrição dos fatos no relatório fiscal, acompanhado de seus anexos, é suficiente clara e permite o pleno exercício do direito de defesa.

Senão vejamos trechos do relatório fiscal (fls. 48/50):

3 Multas Previdenciárias: MULTA ISOLADA POR COMPENSAÇÃO COM FALSIDADE DE DECLARAÇÃO

3.1 O autuado, por meio das GFIP destacadas no Anexo I a este relatório (últimas GFIP enviadas antes do início do procedimento fiscal), se compensou de valores, também destacados no mesmo Anexo I, a título de retenção por serviços prestados com cessão de mão-de-obra, nos termos do art. 31 da Lei 8.212/1991.

3.2 Por meio do TIF 3 foi solicitado ao autuado que nos informasse, por meio de planilha, como foram apuradas as retenções destinadas à seguridade social, incidentes sobre o valor bruto dos serviços prestados, que originaram as compensações acima indicadas.

3.3 Em 06/11/2018, o autuado apresentou, por meio do processo digital 10010.032214/0918-84, a planilha de apuração das retenções solicitada (anexo intitulado de Documentos Comprobatórios - Outros - Resposta ao TIF 3).

3.4 Comparando a planilha apresentada pelo autuado, com as notas fiscais de saída também apresentadas pelo mesmo (anexo intitulado de Documentos Comprobatórios – Outros – Notas Fiscais de Saída), concluímos que o autuado compensou, indevidamente, valores apurados conforme o Anexo III.

3.5 Note-se que, das notas fiscais apresentadas, apenas as identificadas no Anexo II possuem destaque de retenção para a seguridade social. Ainda assim, em valores inferiores ao compensado pelo autuado nas GFIP, informados a esta fiscalização por meio da planilha já citada.

3.6 Totalizando mensalmente os valores informados nas GFIP como retidos nas notas fiscais, bem como os valores efetivamente destacados nas mesmas a título de retenção por serviços prestados com cessão de mão-de-obra, chegamos aos seguintes valores compensados indevidamente pelo autuado.

		A	B	A – B
Competência das GFIP entregue com informações falsas	Data da última GFIP entregue na competência	Retenção – valor compensado GFIP	Valor Retido Destacado nas Notas Fiscais	Valor Compensado Indevidamente
01/2015	11/12/2015	323.130,23	-	323.130,23
02/2015	26/03/2015	290.152,50	111.296,96	178.855,54

(...)				
Total				10.122.225,67

3.7 Nota-se, portanto, que mesmo havendo um valor informado na Nota Fiscal como tendo sido retido pelo tomador do serviço, o autuado, por seu alvitre, se compensou de valores superiores ao informado que totalizaram, no ano de 2015, R\$ 10.122.225,67 (dez milhões, cento e vinte e dois mil, duzentos e vinte e cinco reais e sessenta e sete centavos).

(...)

4.2 Infração: GLOSA DE COMPENSAÇÃO DE RETENÇÕES NÃO DESTACADAS NAS NOTAS FISCAIS

(...)

4.2.3 O direito à compensação para a prestadora de serviço surge pela retenção efetivada na nota fiscal, cuja comprovação se dá pela apresentação da mesma com o respectivo destaque, nos termos do § 1º do art. 31, da Lei 8.212/1991, transcrito acima.

4.2.4 Por meio do TIF 3 foi solicitado ao autuado que nos informasse, por meio de planilha, como foram apuradas as retenções destinadas à seguridade social, incidentes sobre o valor bruto dos serviços prestados, que originaram as compensações acima indicadas.

4.2.5 Em 06/11/2018, o autuado apresentou, por meio do processo digital 10010.032214/0918-84, a planilha de apuração das retenções solicitada (anexo intitulado de Documentos Comprobatórios – Outros - Resposta ao TIF 3).

4.2.6 Comparando a planilha apresentada pelo autuado, com as notas fiscais de saída também apresentadas pelo mesmo (anexo intitulado de Documentos Comprobatórios – Outros – Notas Fiscais de Saída), concluímos que o autuado compensou, indevidamente, valores apurados conforme o Anexo III, que são objetos deste lançamento fiscal.

4.2.7 Note-se que, das notas fiscais apresentadas, apenas as identificadas no Anexo II possuem destaque de retenção para a seguridade social. Ainda assim, em valores inferiores ao compensado pelo autuado nas GFIP, informados a esta fiscalização por meio da planilha já citada.

(...)

5 GFIP Consideradas

5.1 Foram consideradas neste lançamento as últimas GFIP de cada competência, enviadas antes do início da presente ação fiscal, constantes no banco de dados da RFB (sistema GFIP Web) com a situação “EXPORTADA” referentes ao estabelecimento principal do autuado e suas filiais.

5.2 Relacionamos a seguir os dados das GFIP consideradas no presente lançamento:

(...)

8.3 Encontram-se anexados ao presente processo os seguintes documentos:

(...)

- Anexo I – planilha identificando as GFIP e as compensações relativas às retenções informadas nas mesmas;
- Anexo II – planilha identificando os destaques das retenções nas notas fiscais apresentadas;
- Anexo III – planilha de apuração do montante das compensações indevidamente informadas nas GFIP;

(...)

Inicialmente, a fiscalização relacionou todas as GFIP nas quais a empresa, em campo próprio, informou as compensações de contribuição previdenciária, listando os dados de envio e valores de retenções (Anexo I, fls. 56/57).

A partir da planilha apresentada pela empresa e das respectivas notas fiscais, em resposta à intimação, a autoridade fiscal elaborou tabela individualizada com as notas fiscais que identificou ter ocorrido destaque de retenção na forma preconizada na legislação. A tabela contém o detalhamento de todas as notas fiscais, uma a uma (Anexo II, fls. 58/63).

É intuitivo que os dados da coluna “A” foram extraídos dos valores compensados obtidos a partir da última GFIP válida transmitida pela empresa, conforme discriminado no Anexo I ao relatório fiscal.

De forma análoga, é óbvio, pela simplicidade de raciocínio, que os dados da coluna “B” equivalem à consolidação das notas fiscais com destaque de retenção, a que se refere o Anexo II ao relatório fiscal. A propósito, os somatórios da coluna “Valor retido destacado nas Notas Fiscais” do Anexo II, apurados mensalmente, são idênticos aos dados consolidados na coluna “B”.

Por fim, a última coluna “A – B” é resultado de simples operação matemática, que também está listada na forma de anexo (Anexo III, fls. 64).

Não assiste razão à recorrente quando alega falta de fundamentação, erro na formação da base de cálculo, ausência de clareza do relatório fiscal, complementação de fundamentos pelo órgão julgador ou, mesmo, cerceamento do direito de defesa, inexistindo vício no lançamento fiscal.

O relatório fiscal e seus anexos possibilitam a perfeita compreensão da origem dos dados especificados no auto de infração, assim como do significado da base de cálculo da coluna "B" da tabela que sustenta a autuação fiscal.

As notas fiscais em que a fiscalização não considerou haver destaque são todas as demais listadas pela própria empresa, em resposta à intimação, excluídas, portanto, aquelas expressamente mencionadas no Anexo II, cujos valores estão consolidados mensalmente na coluna "B" da tabela (fls. 26/35, 58/63 e 64).

Não é demais lembrar que o auto de infração é composto do relatório fiscal e dos seus anexos, os quais, em conjunto, contêm a motivação do lançamento e dão validade à constituição do crédito tributário.

b) Nulidade do Acórdão Recorrido

Alega a recorrente que o acórdão de primeira instância se omitiu ao deixar de apreciar a tese de defesa consistente na necessidade de corrigir o montante retido destacado em notas fiscais para reduzir o valor da autuação.

Sem razão. A decisão de piso se posicionou sobre o pleito da impugnante, oportunidade em que, com base na avaliação das provas apresentadas, rechaçou haver destaques de retenção da contribuição previdenciária em outras notas fiscais além daquelas já admitidas pela fiscalização.

Nesse sentido, trechos do acórdão recorrido (fls. 1232/1233):

Das Provas Apresentadas

O sujeito apresenta diversas planilhas para justificar os valores compensados. Da fl. 1169 a 1178 apresenta planilha denominada "Planilha Retenção Geral" com relação de Notas Emitidas de cessão de mão de obra e venda de produtos alimentícios juntas, misturando notas de venda de produtos que não geram créditos.

Nas planilhas, "Planilha Retenção Somente da Prefeitura de São Luis", fl. 1180 a 1187 e "somente NFS de Serviços - 2015", fls. 1211 a 1215, fazem a somatória das supostas retenções aplicando 11% sobre o valor de todas as notas fiscais.

(...)

Conforme o dispositivo acima, o interessado pode pleitear a restituição de sobras de valores retidos, desde que a retenção esteja destaca nas notas fiscais de prestação de serviço e declarada em GFIP.

No caso, das notas fiscais apresentadas apenas parte delas apresentavam destaque das retenções, de forma que não foi comprovada a retenção sofrida da forma que pretendia a impugnante. Também não foi apresentada a comprovação do recolhimento do valor retido pela empresa contratante. Pelo contrário, admite a

impugnante que a prefeitura de São Luís, sua maior cliente, é inadimplente e está com ação de cobrança em andamento na justiça, fl. 1188 a 1210. Portanto, a mera aposição de carimbo com o texto "Retenção de Imposto: INSS - 11%" não garante, como requer a impugnante, o direito ao crédito.

Assim, não tendo sido atendidos os requisitos previstos na legislação de regência e não tendo sido comprovada a existência do direito creditório pleiteado este deve ser indeferido.

(destaques não são do original)

O voto no acórdão não fez referência ao tópico específico da impugnação denominado “Da necessidade de correção do valor retido destacado nas notas fiscais”. Por outro lado, a matéria foi examinada e decidida, em conjunto, com as alegações de defesa contidas no tópico “Da validade dos destaques das retenções aviadas nas notas fiscais”.

A propósito, aquela matéria nada mais é que consequência da decisão nesta última, por isso a análise e decisão do órgão julgador em tópico único.

c) Possibilidade de Contestação do FAP

A decisão recorrida afirmou que a RFB não possuía competência para apreciar questionamentos sobre a legalidade e metodologia de cálculo do FAP.

Em sede recursal, a recorrente alega que o CARF já reconheceu a possibilidade de contestação do FAP através de impugnação ao auto de infração. Para ilustrar a afirmação, reproduz a ementa do Acórdão nº 2803-002.814, de 19/11/2013, proferido no Processo nº 11516.721225/2011-71.

Não lhe assiste razão.

Em primeiro lugar, o precedente não socorre a recorrente, pois se restringe à discussão da correção do procedimento adotado pela fiscalização em relação à alíquota SAT/RAT, na hipótese de reenquadramento do grau de risco de acidente de trabalho da atividade preponderante da empresa declarado em GFIP.

Quanto ao FAP, o acórdão citado apenas manteve, no período de 01/2010 a 13/2010, o multiplicador de 1,6998 utilizado no lançamento, em conformidade com a legislação de regência, em vez de 1,0000 informado pelo contribuinte.

Por outro lado, a jurisprudência do CARF é firme no sentido da impossibilidade de apreciar questões atinentes à forma de apuração e cálculo do FAP divulgado pelo Ministério da Previdência Social.

A título exemplificativo, a ementa do recente Acórdão nº 2402-012.553, de 05/03/2024:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

(...)

FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO FAP. DISCORDÂNCIA. INCOMPETÊNCIA DO CARF.

O CARF não detém competência para decidir sobre inconformismo do contribuinte acerca da definição do FAP especificado pelo Ministério da Previdência Social.

(...)

Como bem assinalou a decisão de primeira instância, a discussão pretendida pelo recorrente avança em matéria estranha ao processo administrativo fiscal, regulado pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

O contencioso administrativo fiscal, instaurado no rito do Decreto nº 70.235, de 1972, não é via apropriada para revisar/questionar os fundamentos e os cálculos do fator acidentário, individualizado pelo CNPJ da empresa em relação à sua atividade econômica, a partir dos índices de frequência, gravidade e custo calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social (art. 202-A, § 4º, do RPS).

É dizer que o rito processual não se presta à avaliação da conformidade do FAP publicado com as normas da legislação previdenciária, na medida em que o controle de legalidade do auto de infração restringe-se aos efeitos tributários do índice divulgado pelo Ministério da Previdência Social.

No início, o FAP atribuído às empresas poderia ser contestado perante o Departamento de Políticas de Saúde e Segurança Ocupacional da Secretaria de Políticas de Previdência Social. Atualmente, compete ao Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS) processar e julgar as contestações e os recursos relativos à atribuição do FAP (art. 202-B e art. 305, inciso III, ambos do RPS).

Também são ineficazes argumentos sobre legalidade ou inconstitucionalidade do FAP, por força da vedação contida no art. 98 do Regimento Interno do CARF (RICARF/23), aprovado pela Portaria MF nº 1.643, de 21 de dezembro de 2023:

Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

(...)

Por último, cumpre registrar que o Supremo Tribunal Federal (STF), ao apreciar ao Recurso Extraordinário (RE) nº 677.725/RS, na sistemática da repercussão geral, paradigma do Tema 554/STF, entendeu que é constitucional a fixação de alíquota da contribuição ao GILRAT a partir de parâmetros estabelecidos por regulamentação do Conselho Nacional de Previdência Social, mediante aplicação do FAP.

A Corte fixou a seguinte tese para o Tema 554/STF:

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).

Mérito

a) GILRAT/FAP

Como justificado no tópico anterior, controvérsias em relação ao FAP sobre constitucionalidade, legalidade e a própria sistemática de apuração e cálculo são matérias estranhas à competência do CARF, razão pela qual se deixa de apreciá-las.

A fiscalização classificou o grau de risco de acordo com a CNAE principal da recorrente, devidamente informada em GFIP pelo contribuinte (CNAE 5620-1/01).¹ A alíquota GILRAT era de 3%, de acordo com o Anexo V do RPS.

Ao mesmo tempo, utilizou o FAP de 1,2809 para o ano de 2015, atribuído à empresa pelo Ministério da Previdência Social.

Convém reproduzir trechos do relatório fiscal (fls. 50):

(...)

1.4 O autuado se auto enquadrou na GFIP no CNAE Fiscal 5620-1/01 (Fornecimento de alimentos preparados preponderantemente para empresas) e no FPAS 507-0.

(...)

4 Auto de Infração: CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DA EMPRESA E DO EMPREGADOR

4.1 Infração: DIVERGÊNCIA DE GILRAT SOBRE BASES DECLARADAS DE EMPREGADO

(...)

4.1.2 De acordo com as informações do cadastro do contribuinte, constantes dos sistemas informatizados da RFB, o FAP da empresa, para o ano de 2015, atribuído pelo Ministério da Previdência Social, foi de 1,2809, enquanto a empresa, nas GFIP deste mesmo ano, informou FAP igual a 1,0000, fato que, por si só, geraria um débito tributário. Contudo, o contribuinte ainda informou alíquota GILRAT igual a 1%, enquanto que, para as empresas enquadradas no CNAE 5620-1/01 (Fornecimento de alimentos preparados preponderantemente para empresas) a alíquota legalmente instituída é 3%, de acordo com o Anexo I da Instrução

¹ CNAE 5620-1/01: Fornecimento de alimentos preparados preponderantemente para empresas.

Normativa – IN RFB 971, de 13/11/2009, na redação da IN RFB 1071, de 15/09/2010, destinadas ao financiamento dos Riscos Ambientais do Trabalho (GILRAT).

4.1.3 Desta forma, apurou-se a diferença das contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT, conforme os valores constantes no anexo IV deste relatório, em todas as competências de 2015

(...)

Em que pese à irresignação, a conduta fiscal seguiu estritamente o previsto na legislação tributária, incluindo a forma de aferição da atividade preponderante da empresa, dela não extrapolando.

Cabe reforçar, a autoridade lançadora manteve o enquadramento realizado pela empresa e informado em GFIP, considerando a CNAE 5620-1/01 (art. 202, “caput”, §§ 3º a 5º e 13, do RPS).

Eventual procedimento de revisão do grau de risco, a partir da atividade econômica preponderante e atividade do estabelecimento, conforme a CNAE, impõe ao sujeito passivo a demonstração da existência de incorreção no autoenquadramento feito em GFIP, apoiada em documentação hábil e idônea, haja vista que o ônus probatório incumbe a quem alega.²

Contrariamente ao afirmado no recurso voluntário, o ônus da prova de demonstrar tecnicamente a impropriedade do enquadramento no risco grave, de acordo com a atividade preponderante, não cabe ao Fisco. Por sua vez, compulsando aos autos, verifica-se que a recorrente nada trouxe para demonstrar equívoco na alíquota do risco de acidente do trabalho, levando-se em conta o Anexo V do RPS.

A atividade preponderante é aquela que ocupa, em cada estabelecimento da empresa, o maior número de segurados empregados e de trabalhadores avulsos.

Não há margem na legislação para a autoridade fiscal reduzir o percentual de risco de acidente de trabalho a partir de avaliação dos investimentos efetuados pela empresa para a melhoria das condições ambientais de trabalho a que seus funcionários estão expostos, que geram redução dos riscos de acidente e doenças do trabalho.

O regulamento prevê a possibilidade de redução da alíquota da contribuição para o GILRAT, em até cinquenta por cento, em razão do desempenho da empresa, desde que aferido pelo FAP (art. 202-A, do RPS).

² Art. 373, I e II, da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil).

Em consequência, a legislação tributária não atribuiu competência à autoridade fiscal para avaliar documentação que vise comprovar a implementação de política na empresa favorável ao ambiente de trabalho mais seguro.

A perspectiva de redução da alíquota, por meio da multiplicação pelo FAP, está baseada em índices de frequência, gravidade e custo, calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social, tomando como parâmetro a atividade econômica da empresa.

b) Validade dos Destaques das Retenções

Aduz a recorrente que todas as notas fiscais, juntadas às fls. 72/1074, contêm destaque da retenção das contribuições previdenciárias. O destaque consiste no carimbo alocado em campo específico do documento.

Acrescenta que o art. 31, § 1º, da Lei nº 8.212, de 1991, não regula a forma específica do destaque em nota fiscal, de sorte que a forma como a empresa procedeu via carimbo nas notas fiscais deve ser tido como suficiente para fins legais.

Pois bem.

Inicialmente, convém transcrever o 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.

(...)

(Destaques não são do original)

Extrai-se do texto que a lei determina o destaque do valor retido em nota fiscal ou fatura de prestação de serviços.

A fiscalização identificou o atendimento do requisito legal para notas fiscais com destaque do valor da retenção, a exemplo dos documentos de fls. 588/600, dentre outros, relacionados no Anexo II ao relatório fiscal.

É oportuno deixar registrado, desde já, que, mesmo nesses casos, o valor informado de retenção na planilha do contribuinte é superior, em todas as notas fiscais, ao montante efetivamente destacado no documento (fls. 57/63).

Além do destaque, as notas fiscais contêm o carimbo a que a recorrente se refere, conforme retratado abaixo:

Retenção de Impostos:

INSS – 11%

IR – 1,5%

Apenas colocar o carimbo na nota fiscal, isoladamente, como ocorre em todos os demais documentos não listados no Anexo II ao relatório fiscal, é medida insuficiente para atender a legislação, pela simples razão de não se assemelhar ao destaque do valor da retenção nela previsto.

O carimbo não mostra o valor retido que poderá ser compensado pela empresa cedente de mão de obra e, ao mesmo tempo, exigir o recolhimento pelo tomador de serviços, na condição de substituto tributário.

Conforme dito no acórdão recorrido, “a mera aposição do carimbo com o texto “Retenção de Imposto: INSS – 11%” não garante (...) o direito ao crédito”.

Em contraposição, afirma a autuada com aparente convicção que a lei não regula a forma específica do destaque. Equivoca-se.

Não é lícito ao contribuinte se furtar de cumprir a legislação, alegando desconhecer os atos normativos expedidos pela RFB, que configuram normas complementares das leis e dos decretos, validamente editados para integrar o arcabouço tributário (art. 100, inciso I, do Código Tributário Nacional).

À época dos fatos, encontrava-se em vigor o art. 126 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, com determinação explícita e direta quanto à anotação escrita da retenção em nota fiscal, fatura ou recibo:

Art. 126. Quando da emissão da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, a contratada deverá destacar o valor da retenção com o título de "RETENÇÃO PARA A PREVIDÊNCIA SOCIAL", observado o disposto no art. 120.

§ 1º O destaque do valor retido deverá ser identificado logo após a descrição dos serviços prestados, apenas para produzir efeito como parcela dedutível no ato da quitação da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, sem alteração do valor bruto da nota, da fatura ou do recibo de prestação de serviços.

§ 2º A falta do destaque do valor da retenção, conforme disposto no caput, constitui infração ao § 1º do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991.

Observa-se que o destaque do valor retido produz efeito como parcela dedutível no ato de quitação da nota fiscal, além de evidenciar os dados necessários para os registros contábeis pelas empresas envolvidas.

Acentua a decisão de piso que a empresa autuada utilizou de expressiva quantidade de notas fiscais de venda de mercadorias para justificar a compensação em GFIP, que não geram direito a crédito a título de retenção de contribuição previdenciária.

As notas fiscais de mercadorias, com incidência de ICMS, constam da planilha entregue à fiscalização pela empresa, cujas cópias estão juntadas aos autos (fls. 26/35, 1168/1178 e, exemplificadamente, fls. 72/100).

Em sua defesa, a recorrente esclarece que se procedeu à retenção sobre o valor global das notas fiscais, inobstante documentos mercantis ou de prestação de serviços, por se tratar de requisito previsto em edital.

A explicação não é convincente. Pelo contrário. No exemplo trazido pelo contribuinte, referente ao fornecimento de alimentação escolar e mão de obra especializada para o preparo da merenda no município de São Luís (MA), a cláusula terceira determina o destaque referente à retenção de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal, porém nada sugere que “independentemente da natureza da nota fiscal” (fls. 1148/1167).

Não é crível exigir, tampouco lógico aceitar a retenção sobre qualquer nota fiscal, abstraindo-se da natureza da operação e desvinculando-se, por completo, dos preceitos do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991.

Adicionalmente, a recorrente não trouxe aos autos qualquer prova material da efetiva retenção de valores pelos contratantes ou do recolhimento da importância alegadamente retida.

Não havendo o destaque na nota fiscal, o direito à compensação em GFIP ocorre somente com a prova do recolhimento do valor retido pela empresa contratante.

Quanto ao direito de a empresa contratada aproveitar os valores retidos para deduzir das contribuições previdenciárias devidas no próprio mês ou nos meses subsequentes, convém também dizer que é indiferente o contratante deixar de cumprir suas obrigações civis de pagamento ao fornecedor das notas originais dos serviços/produtos, existindo ações de cobrança em curso ajuizadas pela contratada.

De fato, a prestação de serviços mediante cessão de mão de obra, sujeitos à retenção de 11%, declaração da compensação em GFIP e a emissão de nota fiscal, fatura ou recibo com o destaque do valor da retenção, consoante especificado na legislação tributária, são suficientes para dedução, compensação ou restituição.

No presente processo, a exigência fiscal se refere a valores compensados indevidamente, razão da glosa em nome do prestador. Não há que se falar em responsabilidade da pessoa jurídica contratante da mão de obra pelo recolhimento, porque a infração fiscal não diz

respeito à ausência de retenção ou falta de recolhimento da contribuição previdenciária comprovadamente retida pelo tomador dos serviços.

Em outras palavras, a glosa do crédito de retenção não retira fundamento no inadimplemento das obrigações pelo contratante ou na falta de recolhimento de valores retidos pelo tomador de serviços, mas sim porque apenas uma parte das notas fiscais emitidas pela recorrente, na condição de prestador dos serviços, contém, efetivamente, o destaque da retenção na cessão de mão de obra ou empreitada.

Afinal de contas, o destaque do valor da retenção em nota fiscal, recibo ou fatura e a forma de fazê-lo são obrigações próprias da empresa prestadora dos serviços, responsável pela emissão do documento, sendo inviável imputar a omissão à conduta de terceiros.

Considerando as notas fiscais apresentadas, às fls. 72/1074, confirma-se tão somente o destaque de retenção correspondente ao somatório de R\$ 931.183,90, identificado pela fiscalização no Anexo II ao relatório fiscal.

Em consequência, não há valor adicional a ser reconhecido para fins de compensação, ausente a retenção nas demais notas fiscais acostadas aos autos, capaz de gerar direito a crédito a esse título.

É dizer, não cabe alterar o valor das retenções da coluna “B” da tabela da fiscalização, identificada como “Valor Retido Destacado nas Notas Fiscais” (fls. 49).

c) Concomitância de multas

Reclama a empresa recorrente da aplicação de dupla penalidade pelo mesmo fato, visto que a multa isolada de 150% possui a mesma base de cálculo da multa por compensação indevida, reduzida pelo acórdão recorrido ao patamar de 20%.

Sem razão.

Eis a redação do art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991:

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.

(...)

§ 9º Os valores compensados indevidamente serão exigidos com os acréscimos moratórios de que trata o art. 35 desta Lei.

§ 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.

(...)

Com relação aos valores compensados indevidamente, são exigidos a multa de mora e os juros de mora na forma do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (art. 89, § 9º, da Lei nº 8.212, de 1991).

A legislação tributária impõe sanção de até 20% sobre os valores compensados indevidamente, com fundamento no art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Nesse caso, cuida-se da multa de mora, que visa punir o atraso no pagamento dos débitos tributários, no prazo de vencimento, em decorrência de extinção condicional mediante compensação indevida.

Concomitantemente, desde que comprovada a falsidade da declaração apresentada, caberá a multa isolada do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, no percentual de 75%, aplicada em dobro, totalizando, portanto, o percentual de 150% sobre o valor total do débito indevidamente compensado (art. 89, § 10, da Lei nº 8.212, de 1991).

Diferentemente, trata-se de multa de ofício, a fim de reprimir a conduta dolosa e intencional do sujeito passivo em utilizar valores sabidamente devidos para fins de compensação da contribuição previdenciária. É conduta ilícita e mais gravosa.

As duas multas têm hipóteses de incidência distintas, sancionam condutas e protegem bens jurídicos diversos.

A identidade da base de cálculo não é impeditiva a convivência simultânea das penalidades, enquanto validada pelo legislador ordinário em dispositivos autônomos entre si, ainda que integrantes do mesmo artigo.

Os precedentes do CARF reproduzidos/listados no apelo recursal pelo contribuinte não tratam dos mesmos dispositivos de lei deste processo administrativo, sobretudo do art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991.

Não se pode cogitar de situações análogas, como exalta o recurso voluntário, porque as decisões da 1ª Seção se referem ao exame da multa isolada e multa de ofício previstas em incisos do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

A multa do art. 89, § 10, da Lei nº 8.212, de 1991, não é a mesma do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996.

Com efeito, o texto do art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991, remete ao art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, tão somente para definir o percentual da penalidade aplicável. Em momento algum, o legislador vinculou a penalidade pela compensação com falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo a algum elemento subjetivo da regra-matriz de

incidência daquela penalidade, ou mesmo condicionou à comprovação dos requisitos do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, para aplicação do percentual final de 150%.

Inclusive, a limitação do percentual da penalidade do art. 44, § 1º, da Lei nº 8.212, de 1991, introduzida pela Lei nº 14.689, de 2 de setembro de 2023, norma superveniente à data de interposição do recurso voluntário, não é extensível à multa isolada do art. 89, § 10, da Lei nº 8.212, de 1991.

“Ad argumentandum”, caso fosse hipótese de excluir uma das penalidades, o que se admite por mera concessão dialética, certamente não alcançaria a multa isolada. De fato, a multa de mora pela compensação indevida seria absorvida pela multa de 150% na compensação com falsidade da declaração, haja vista a dosimetria da pena mais gravosa.

d) Multa Isolada

Nesse ponto, o recurso voluntário afirma que a verdade extraída dos fatos não confirma a conduta dolosa do contribuinte, tampouco que as compensações tenham sido efetuadas com falsidade.

A fim de validar a aplicação do disposto no art. 89, § 10, da Lei nº 8.212, de 1991, há necessidade de comprovação cabal dos elementos objetivos e subjetivos do tipo, o que não restou demonstrado pela fiscalização tributária.

Pois bem.

Transcreve-se, mais uma vez, o art. 89, § 10, da Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 89 (...)

§ 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.

(...)

Quanto à compensação indevida, restou confirmada a compensação em GFIP de valores em que a retenção não foi destacada na nota fiscal e tampouco se demonstrou o recolhimento do valor retido pela empresa contratante. É dizer, com relação a tais valores, o contribuinte não poderia ter efetuado a compensação em GFIP, porque desprovido de suporte na legislação de regência.

Relativamente à comprovação da falsidade na compensação declarada pelo sujeito passivo, outro requisito imprescindível para a penalidade do art. 89, § 10, da Lei nº 8.212, de 1991, o acórdão de primeira instância assim se manifestou (fls. 1239):

(...)

No caso em concreto, duas condutas foram decisivas para caracterizar a falsidade nas declarações prestadas pelo contribuinte:

- 1) Inserção de notas fiscais de venda de produtos, que não dão direito a crédito de retenções, na planilha para cálculo dos créditos utilizados nas compensações. Admite o contribuinte que dos mais de 10 milhões compensados apenas 3,7 milhões são de supostas retenções em serviços de locação de mão de obra;
- 2) Compensação de valores não destacados em NF ou acima do destacado. Enquanto os valores destacados nas NF somam R\$ 931.183,90 conforme apurado pela fiscalização, os valores compensados chegam a R\$ 10.122,225,67. Não se trata simplesmente de um erro de cálculo, mas de utilização de valores falsos que causaram enormes prejuízos aos cofres públicos, especialmente a previdência social.

Por estas as razões, ficam prejudicados os argumentos da defesa relativos ao tema e mantenho integralmente a multa isolada.

(...)

De acordo com os autos, a empresa compensou em GFIP o total de R\$ 11.053.409,57, a título de retenção na prestação de serviços com cessão de mão de obra. Contudo, comprovadamente, o destaque do valor retido foi de apenas R\$ 931.183,90, considerando o somatório de todos os meses. É uma diferença expressiva (fls. 56/57 e 1168/1178).

Essa disparidade significativa de mais de R\$ 10 milhões, correspondente a R\$ 10.122,225,67, em conformidade com o levantamento fiscal, é fruto de compensação de valores não destacados em nota fiscal ou superiores à própria retenção destacada em nota fiscal.

Mesmo para as notas fiscais em que a fiscalização identificou o destaque do valor retido, conforme relação do Anexo II ao relatório fiscal, em todas elas, sem exceção, o valor compensado pelo contribuinte foi superior (fls. 58/63).

A partir de simples operação matemática é possível confirmar que a recorrente, na condição de prestador de serviços, se aproveitava de crédito no percentual de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal, malgrado o indiscutível excesso quando confrontado com o destaque do valor retido em campo próprio.

Em verdade, a estratégia do uso indiscriminado do percentual de 11% sobre o valor bruto das notas fiscais, mediante aposição de um simples carimbo para lhe dar aparência de licitude, sem ter em conta nem mesmo o destaque da retenção, quando havia, ou a natureza da operação – se venda de mercadoria ou prestação de serviços – é confirmada com base no conjunto probatório dos autos e demonstra a conduta consciente e deliberada da empresa em se beneficiar da compensação sem o devido amparo na legislação tributária.

A inclusão pelo contribuinte em procedimento de compensação na GFIP de valores de retenção vinculados a notas fiscais de venda de produtos, as quais não dão direito a crédito,

em valores significativos, configura indicativo de fato grave, em flagrante contrariedade ao racional do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991 (fls. 72/1074).

Oportuno dizer que relativamente às notas fiscais de serviços, a recorrente pleiteia um somatório de R\$ 3.737.335,39, ou seja, muito inferior ao total compensado em GFIP (fls. 1211/1215).

Apesar de a recorrente procurar justificar a retenção de 11% sobre o valor bruto de todas as notas fiscais emitidas, dado que haveria previsão contratual, o comportamento não se limitou às vendas de mercadorias ao Município de São Luís/MA, conforme explicado no recurso voluntário, mas também compreendeu as notas fiscais de vendas realizadas para os demais contratantes, tais como a Autarquia Hospital Municipal (São Paulo) e os Municípios de Itapevi/SP e de Cotia/SP. Portanto, não é exagero falar em prática generalizada pela empresa (fls. 174/180 e 455/457, por exemplo, 1169/1178).

Com base no conjunto dos fatos apurados pela autoridade tributária, assim como nos argumentos de defesa, não se trata de erros de cálculo, divergência de interpretação da legislação tributária ou equívocos de procedimento.

Os indícios são sérios e convergentes, e ganham, ao final, força probatória contundente de haver falsidade na declaração em GFIP, posto que a conduta do contribuinte, ora recorrente, está associada ao oferecimento à compensação de crédito de retenção sabidamente inexistente de fato.

Na compensação efetuada no âmbito do lançamento por homologação, o encontro de contas opera efeitos imediatos sobre o pagamento do tributo, ainda que sob ulterior possibilidade de verificação pelo Fisco no prazo quinquenal.

Por isso, dado o elevado grau de participação do sujeito passivo, exige-se com mais razão o dever de veracidade das informações, que consiste em o detentor do crédito relatar, na linguagem apropriada, apenas situações correspondentes ao exercício do seu direito subjetivo autorizado em lei ou, eventualmente, com amparo em provimento judicial que lhe favoreça diretamente.

No caso em apreço, a empresa optou por uma estratégia de redução do montante das contribuições previdenciárias devidas mês a mês, durante o ano de 2015, mediante a compensação de créditos de retenção despidos de certeza e liquidez.

A pretensão de utilizar crédito não passível de compensação por faltar amparo na lei ou autorização judicial igualmente revela a mentira nas declarações apresentadas.

Em suma, o conjunto probatório comprova, no caso concreto, que a empresa, mesmo diante da realidade contrária à compensação, praticou uma conduta de oferecer crédito de retenção sabidamente inapropriado para tal fim, de forma consciente e intencional da inveracidade das informações.

Logo, escoreita a aplicação da multa isolada, no percentual de 150%, eis que restou comprovada a falsidade das declarações em GFIP apresentadas pelo sujeito passivo, descabendo a reforma da decisão de piso.

e) Caráter Confiscatório da Penalidade

Quanto à multa isolada, aplicada quando comprovada a falsidade da compensação declarada em GFIP, o patamar de 150 % é fixo e definido objetivamente na lei. Do mesmo modo, a multa de ofício de 75%, que incide de maneira proporcional sobre o tributo não declarado/recolhido espontaneamente.

No caso da multa de mora sobre a compensação indevida, originalmente exigida pela fiscalização no percentual de 75%, a decisão recorrida reduziu para 20%.

A lei não deu liberdade a ponderações sobre graduação da penalidade, o que impossibilita o julgador administrativo afastar ou reduzir o percentual no caso concreto, fora das hipóteses legais.

Escapa à competência dos órgãos julgadores administrativos a análise de questões sobre o caráter ilegal e confiscatório da penalidade prevista em lei, tampouco cabe examinar a alegação de desproporcionalidade do percentual aplicado tendo em conta o dano causado pela ação ou omissão.

A alegação de falta de compatibilidade do dispositivo de lei, que impõe a penalidade, com a Constituição da República de 1988 é questão inoponível na esfera administrativa.

Nesse sentido, não só o "caput" do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, como também o enunciado da Súmula nº 2 do CARF, assim redigido:

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

Por último, os precedentes e/ou jurisprudência trazidos na peça recursal não são dotados de efeito vinculante para a decisão administrativa.

Conclusão

Pelo exposto, voto por rejeitar as preliminares e, no mérito, **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Cleber Alex Friess

ACÓRDÃO 2102-003.448 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10480.730563/2018-61

DOCUMENTO VALIDADO