



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo n°** 10510.721410/2010-71  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão n°** 2202-009.316 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 6 de outubro de 2022  
**Recorrente** SACEL - SERVICO DE VIGILANCIA E TRANSPORTE DE VALORES LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/11/2007

**NULIDADE. INOCORRÊNCIA.**

Não prosperam as alegações de nulidade por obscuridade do lançamento quando o Relatório Fiscal e os anexos do Auto de Infração trazem informações seguras e detalhadas sobre a base de cálculo, sua apuração, as contribuições devidas e o total acrescido de juros e multa, além da fundamentação legal das rubricas levantadas.

A identificação clara e precisa dos motivos que ensejaram a autuação afasta a alegação de nulidade. Não há que se falar em nulidade quando a autoridade lançadora indicou expressamente a infração imputada ao sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade cabível, efetivando o lançamento com base na legislação tributária aplicável. A atividade da autoridade administrativa é privativa, competindo-lhe constituir o crédito tributário com a aplicação da penalidade prevista na lei.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/11/2007

**CONTRIBUIÇÃO DE TERCEIROS.**

Compete à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil a arrecadação e fiscalização das contribuições devidas a Terceiros (Outras Entidades e Fundos).

**RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. LIMITE EM 20%.**

A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa em 20%, em relação aos lançamentos de contribuições sociais decorrentes de obrigações principais realizados pela Administração Tributária em trabalho de fiscalização que resulte em constituição de crédito tributário concernente ao período anterior a Medida Provisória 449, de 3 de dezembro de 2008.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para que se observe o cálculo da multa mais benéfica, na forma do art. 35 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa em 20%.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sonia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha de Medeiros, Christiano Rocha Pinheiro, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado), Martin da Silva Gesto e Mário Hermes Soares Campos (Presidente). Ausente o conselheiro Samis Antonio de Queiroz, substituído pelo conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino.

## Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 181/191), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão de primeira instância (e-fls. 166/175), proferida em sessão de 03/05/2012, consubstanciada no Acórdão n.º 15-30.519, da 7.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador/BA (DRJ/SDR), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente o pedido deduzido na impugnação, cujo acórdão restou assim ementado:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/11/2007

**CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.**

Não prosperam as alegações de cerceamento do direito de defesa, por obscuridade do lançamento. O Relatório Fiscal e os anexos do Auto de Infração, trazem informações seguras e detalhadas sobre a base de cálculo, sua apuração, as contribuições devidas e o total acrescido de juros e multa, além da fundamentação legal das rubricas levantadas.

**CONTRIBUIÇÃO DE TERCEIROS.**

Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil a arrecadação e fiscalização das contribuições devidas a Terceiros (Entidades e Fundos).

**ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO. RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA MENOS SEVERA.**

A lei aplica-se a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. A comparação das multas para verificação e aplicação da mais benéfica somente poderá operacionalizar-se quando o pagamento do crédito for postulado pelo contribuinte ou quando do ajuizamento de execução fiscal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

**Do lançamento fiscal**

O lançamento, em sua essência e circunstância, para o período de apuração em referência, com auto de infração juntamente com as peças integrativas e respectivo Relatório Fiscal juntado aos autos, foi bem delineado e sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo:

Trata-se de Auto de Infração (AI) que lança contribuições sociais destinadas e Entidades e Fundos (SALÁRIO EDUCAÇÃO, SEBRAE, INCRA, SESC e SENAC), incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados não declaradas em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), referente ao período de 01/2006 a 11/2007, totalizando o valor de R\$ 8.701,76 (oito mil setecentos e um reais e setenta e seis centavos), consolidado em 03/12/2010.

Relata a Fiscalização que os valores constantes deste crédito foram obtidos a partir, inicialmente, da comparação das bases de cálculo e suas contribuições por mês, segurado e origem da informação (folha de pagamento, GFIP, RAIS e DIRF), conforme está demonstrado no Anexo I. Esses mesmos valores estão totalizados por mês no Anexo II.

Pontua a Fiscalização que no Anexo I, há segurados que não constam das declarações (GFIP) ou tem suas remunerações significativamente menores em relação às outras fontes de informações. Identificados esses valores na contabilidade e confirmando o constante das declarações referidas, os valores excedentes aos declarados foram tomados como não declarados e constituem o presente crédito previdenciário.

Consta ainda do Relatório Fiscal que no Anexo IV estão identificados lançamentos, por tomador e rubrica, em contas que compõem remunerações devidas a segurados empregados. Também aqui a contabilidade confirma valores do comparativo entre as fontes de informações utilizadas, permitindo destacar bases não declaradas que compõem o presente processo.

Nos diversos relatórios constantes do crédito, os fatos geradores foram lançados através dos seguintes Levantamentos:

ET - Pagamentos a segurados com vínculo empregatício, como definido no art. 12, inciso I, da Lei 8.212/91, base de cálculo para outras Entidades, não declarados em GFIP;

CT - Pagamentos a segurados com vínculo empregatício, como definido no art. 12, inciso I, da Lei 8.212/91 não declarados em GFIP, base de cálculo para outras Entidades, adicional ao informado em folhas de pagamento a partir da contabilidade;

Consta dos autos o Termo (fl. 72) que informa a apensação deste ao processo 10510.721408/201001 (processo principal).

### **Da Impugnação ao lançamento**

A impugnação, que instaurou o contencioso administrativo fiscal, dando início e delimitando os contornos da lide, foi apresentada pelo recorrente. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme bem relatado na decisão vergastada, pelo que peço vênias para reproduzir:

A Autuada foi cientificada do lançamento em 20 de dezembro de 2010, conforme assinatura aposta na folha de rosto do Auto de Infração. Em 19 de janeiro de 2011, apresenta impugnação alegando, em síntese, o que se relata a seguir.

Preliminar. Auto de Infração constituído irregularmente. Insubistência. Nulidade. A Impugnante suscita a nulidade da exigência fiscal, posto que o Auto de Infração em que se assenta não pode subsistir, porquanto fora constituído indevida e irregularmente, em função do que determina o artigo 142 do CTN e artigo 293 do Decreto 3.048/1999, com nova redação dada pelo art. 2º do Decreto nº 6.103/2007, conforme segue demonstrado. Cumpre ressaltar que, no intuito de se assegurar o direito ao contraditório e garantir a ampla defesa prevista na Carta Magna, é imprescindível que o respectivo instrumento de formalização da exigência fiscal apure com precisão e

clareza o montante da suposta infração. Entende a Impugnante serem esses levantamentos onde estariam relacionados os empregados e contribuintes individuais, com respectivas remunerações, cuja soma totalizasse aquelas bases de cálculo informadas mensalmente nos autos. No entanto, tais levantamentos estão ausentes. Assim, a falta desses levantamentos detalhados prejudica veementemente o pleno conhecimento do que está sendo tributado pela fiscalização da Receita Federal do Brasil. Pergunta-se como se chegou a esses valores? Destarte, a ausência dos pagamentos individualizados por segurados nos levantamentos acima referidos, impossibilita a Impugnante entender e conferir os valores das bases de cálculo aqui combatidas. Além desse agravante, o documento intitulado RADA - RELATÓRIO DE APROPRIAÇÃO DE DOCUMENTOS APRESENTADOS, também componente do Auto de Infração, contém o resumo mensal dos recolhimentos efetuados pela Impugnante ao longo do período fiscalizado, como também as respectivas apropriações aos débitos gerados e confessados em cada mês do período. Examinando-se as apropriações ditas pelo autuante como efetivadas, estas foram realizadas conforme os documentos EXCL 09.477.685-4, EXCL P9.477.685-0, os levantamentos, ED, PD, RT, e as prioridades A, prioridade 1, prioridade 2. Tanto esses documentos, assim como os levantamentos e as prioridades, não foram entregues à Impugnante, por isso são totalmente desconhecidos. Por conta dessas falhas processuais, o Auto de Infração ora contestado, contempla erro formal, demandando graves prejuízos ao entendimento da matéria apenada. Lançamento aperfeiçoado nestas condições, reporta-se nulo por impedir o direito constitucional de defesa.

Mérito. Importante frisar, que em face da necessidade de reconstituição do banco de dados, a autoridade fiscal determina que as informações sejam em meio digital, com leiaute conforme previsto na IN 12/2006, padrão MANAD. Ressalta que os dados concernentes aos documentos das rescisões eram preenchidos datilograficamente, por isso ficavam fora da folha de pagamento que é elaborada usando programa eletrônico.

Assim, quando da digitalização das folhas de pagamento, em atendimento às intimações fiscais, foi necessário incluir tanto os dados das folhas eletrônicas como aqueles das rescisões gerados datilograficamente. Em razão disso, as novas folhas geradas através do meio digital solicitadas pelo Fisco, ficaram com bases maiores que aquelas eletrônicas existentes nos arquivos desta empresa, as quais deram origem às GFIP entregues mensalmente. Ressalta que as GFIP envolvendo o período fiscalizado foram todas apresentadas tempestivamente, no entanto, existem várias GFIP retificadoras, informação que se confirma através do Anexo VII Lista de Declarações (GFIP), que compõe o Auto de Infração. Oportuno informar que no procedimento de retificação, houve atitude diferente das orientações regidas no Manual SEFIP. Isso porque ao regularizar alguns dados mediante as Declarações GFIP retificadoras, não se atentou em respeitar (repetir) aqueles corretamente informados nas GFIP iniciais entregues nos respectivos prazos, pensando-se que as retificadoras atuavam corrigindo as primeiras GFIP. No entanto, no processamento das GFIP retificadoras, são acatados somente os dados nelas informados, portanto apenas aqueles que foram retificados.

Assim, em razão da não inclusão nas folhas dos valores correspondentes às rescisões, pelos motivos já relatados, como também dos procedimentos equivocados nas declarações GFIP retificadoras, emergem as divergências entre as bases de cálculo via Folhas de Pagamento e essas GFIP retificadoras. Por outro lado, observa-se no Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados - RADA, que existem recolhimentos maiores que o devido, conforme planilha constante da peça de impugnação.

Constata-se que no mês 12/2007, há recolhimentos desproporcionais em relação aos demais meses. Isso porque vários débitos vinculados à competência 11/2007, foram recolhidos constando a informação equivocada com sendo da competência 12/2007, assim essas GPS devem ser corrigidas. O demonstrativo de sobras de apropriações informa recolhimentos maiores das contribuições que as lançadas. Como se vê, não há importância nenhuma a ser cobrada, pelo contrário, neste caso a União é a devedora. A respeito dos pró-labore relativos aos meses de 05/2006, 06/2006, 08/2006, 10/2006, 12/2006, embora não compondo a folha de pagamento, os recolhimentos das contribuições previdenciárias relativos a esses pró-labore foram realizados. É o que se

evidencia através dos Comprovaantes de Declaração das Contribuições a Recolher à Previdência Social e a Outras Entidades e Fundos por FPAS Empresa, em anexo, relativos aos meses em questão. Por sua vez, se não estivessem pagos já tinham sido cobrados em razão da confissão de débitos. Relativamente às diferenças nos acréscimos legais, averiguando o Relatório de Diferenças de Acréscimos Legais - DAL, observa-se que o mesmo não esclarece como se determinou o valor apurado pelo fisco, tais como, vencimento da obrigação, data de recolhimento, taxa de juros de mora, a taxa da multa de mora etc. A ausência, dessas informações impossibilita a conferência por parte da Impugnante. Enfim, diante da argumentação acima aludida, corroborada com as provas documentais hábeis e idôneas anexadas a este processo, entende a Impugnante ser totalmente improcedente e indevido o lançamento aqui guerreado e por via de consequência, descabido o crédito tributário cobrado, devendo por justiça, ser cancelado o auto de infração, face aos princípios da estrita legalidade.

### **Do Acórdão de Impugnação**

A tese de defesa não foi acolhida pela DRJ, primeira instância do contencioso tributário, conforme bem sintetizado na ementa alhures transcrita.

### **Do Recurso Voluntário e encaminhamento ao CARF**

No recurso voluntário o sujeito passivo, reiterando termos da impugnação, postula a reforma da decisão de primeira instância, a fim de cancelar o lançamento.

Consta nos autos Termo de Apensação deste feito ao Processo n.º 10510.721408/2010-01 (e-fl. 72).

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio público para este relator.

É o que importa relatar. Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

### **Voto**

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator.

### **Admissibilidade**

O Recurso Voluntário atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo (notificação em 31/05/2012, e-fl. 178, protocolo recursal em 29/06/2012, e-fl. 181), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário.

## Apreciação de preliminar antecedente a análise do mérito

### - Preliminar de nulidade

Observo que o recorrente requereu seja reconhecida a nulidade por insubsistência e irregularidade no auto de infração. Faltaria clareza no ato constitutivo e precisão. Haveria violação, dentre outros, do art. 142 do CTN.

Entendo que não assiste razão ao recorrente, uma vez que, a despeito dos argumentos, não restou demonstrado qualquer efetivo prejuízo para a defesa, aliás o recurso repete a impugnação sem trazer novos elementos ou razões para demonstrar eventual equívoco na decisão recorrida.

Considerando que inexistem novas razões entre o recurso voluntário e a impugnação, assim como estando este julgador, diante do conjunto probatório conferido nos fólios processuais, confortável com as razões de decidir da primeira instância, passo a adotar, doravante, como meus, aqueles fundamentos da decisão de piso, de modo que proponho a confirmação e adoção da decisão recorrida nos pontos transcritos a seguir, com fulcro no § 1.º do art. 50 da Lei n.º 9.784, de 1999, e no § 3.º do artigo 57 do Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 2015, que instituiu o Regimento Interno do CARF (RICARF), *verbis*:

O fato gerador das contribuições lançadas e os respectivos fundamentos legais restaram devidamente esclarecidos no Relatório Fiscal e seus anexos, inclusive nas Planilhas denominadas Anexos I, II, III e IV (fls. 80-371 do processo principal).

Os referidos Anexos, mormente o Anexo I (fls. 80-333 do processo principal) traz, de forma individualizada, o comparativo mensal de bases de cálculo, segurado a segurado, desmontando a tese preliminar da defesa de que os Levantamentos não estão individualizados.

Ainda, o Anexo II totaliza a Planilha I e contém a base de cálculo apurada na ação fiscal.

As contribuições devidas mensalmente, assim como as bases-de-cálculo mensais, as alíquotas aplicadas, os valores apurados por levantamento e por rubrica estão devidamente discriminados no relatório anexo denominado DISCRIMINATIVO DO DÉBITO (DD), às fls. 5-7.

Consta, ainda, anexo ao lançamento o Relatório FUNDAMENTOS LEGAIS DO DÉBITO (FLD), que relaciona toda a fundamentação legal que alicerça o lançamento (fls. 66-68), mencionando a legislação aplicada a cada fato gerador levantado, por competência, além de trazer a legislação relativa aos acréscimos legais, à competência para fiscalizar e aos prazos de recolhimento.

Consta dos autos ainda o Relatório Fiscal (fls. 55-59) que descreve de forma minuciosa todo o rito do procedimento fiscal, além de detalhar todos os Levantamentos.

Neste compasso, o Relatório Fiscal e os anexos do Auto de Infração trazem informações seguras e detalhadas sobre a base de cálculo, sua apuração, as contribuições devidas e o total acrescido de juros e multa, além da fundamentação legal das rubricas levantadas, estando em conformidade com as exigências expressas no art. 142 do CTN, bem como no art. 37, da Lei n.º 8.212, de 1991.

Ainda como preliminar, sustenta a Impugnante que não foram entregues os documentos EXCL 09.477.685-4, EXCL P9.477.685-0, os levantamentos, ED, PD, RT, e as prioridades A, prioridade 1, prioridade 2.

Não é de praxe a Fiscalização fazer a entrega de documentos de exclusão, pois contemplam os valores declarados nas GFIP que tem prioridade na apropriação dos valores recolhidos. Ora, os valores declarados em GFIP já são de pleno conhecimento do sujeito passivo. Não são passíveis de lançamento por parte de agente do fisco porque representam confissão de dívida e quaisquer diferenças porventura encontradas são, atualmente, apuradas eletronicamente. Assim, não prospera também esta alegação.

De mais a mais, não prosperam as alegações de nulidade por obscuridade do lançamento quando o Relatório Fiscal e os anexos do Auto de Infração trazem informações seguras e detalhadas sobre a base de cálculo, sua apuração, as contribuições devidas e o total acrescido de juros e multa, além da fundamentação legal das rubricas levantadas.

A identificação clara e precisa dos motivos que ensejaram a autuação afasta a alegação de nulidade. Não há que se falar em nulidade quando a autoridade lançadora indicou expressamente a infração imputada ao sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade cabível, efetivando o lançamento com base na legislação tributária aplicável. A atividade da autoridade administrativa é privativa, competindo-lhe constituir o crédito tributário com a aplicação da penalidade prevista na lei.

Sendo assim, rejeito a preliminar de nulidade posta neste capítulo.

### **Mérito**

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo.

Alega o recorrente que para o período fiscalizado houveram GFIP retificadoras em diversas ocasiões e ao corrigir dados não se atentou de repetir aqueles outrora corretos e já entregues, perdendo-se a informação por equívoco face a regra do sistema e, deste modo, se gerou disparidades *“entre as bases de cálculo via Folha de Pagamento e GFIP retificadas, tudo por conta da forma de processamento, que aborta todos os dados das GFIP iniciais, e considera somente os informados nas GFIP retificadoras”*.

Aduz, portanto, que houve erro de preenchimento, mas que não pode ser penalizado e cobrado em exação indevida. Sustenta que o julgador de piso reconheceu uma procedência parcial da impugnação, mas não analisou corretamente as bases de cálculo e exigiu contribuições indevidas com supedâneo em GFIP contendo erro de preenchimento sem análise de ofício dos reais valores. Assevera que deveria a autoridade julgadora corrigir de ofício, computando os dados constantes das GFIP retificadoras adicionados aos das GFIP iniciais (originais), de modo que não há tributo adicional a recolher. Conclui que *“ao se juntar de ofício as bases de cálculos das GFIP originais e retificadoras deixam de existir as supostas contribuições não declaradas ou não pagas”*.

Pondera que houve erro no procedimento de autuação, vez que não se intimou para retificar e frisa que no seu entender *“as contribuições calculadas sobre as folhas de pagamento, voltadas para terceiros estão todas recolhidas”*.

Neste contexto, informa ter observado que *“no Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados — RADA, recolhimentos de terceiros maiores que o devido no montante de R\$ 203.212,82”* e apresentou quadro demonstrativo do que entende ser o correto.

Afirma que o demonstrativo em quadro que confeccionou revelaria:

... sobras favoráveis ao Recorrente, as quais absorvem totalmente os supostos débitos levantando pelo autuante no período fiscalizado. Nesse contexto a soma desses pagamentos a maior relativa ao período focado importa em R\$ 203.212,82, portanto, bastante superior ao montante de R\$ 5.012,14 correspondente ao lançamento constante deste processo (o AI N.º. 37282055-7).

Quanto aos Quadros I e II - Diferenças Contribuição Previdenciária RADA, elaborado no julgamento de primeira instância, tomando por base o Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados (RADA), a digna Relatora pinçou os mesmos dados levantados pelo autuante. Desse modo, não foram computadas as sobras relativas aos pagamentos maiores no sistema de compensação compensando.

Conclama por uma diligência para constatar as observações, tendo apresentado demonstrativos. Diz que o objetivo é sanar as dúvidas quanto às apropriações dos recolhimentos das contribuições terceiros questionadas.

Considerando que o julgamento é conjunto com o processo principal e que naqueles autos apensados decidi por realizar a diligência, bem como, diante das ponderações, planilhas elaboradas e documentos presentes no processo e nos sistemas informatizados da Receita Federal, é importante que a fiscalização confirme, ou não, as alegações do contribuinte, analisando se há apropriações que possam ser realizadas para reduzir ou quitar os débitos, entendendo por bem baixar os autos em diligência, a fim de que se processe com as verificações e informações de estilo.

No entanto, vencido quanto a diligência no processo principal (10510.721408/2010-01), tornando-se desnecessário repetir a tentativa de autorização de diligência nestes autos com os mesmos elementos e argumentos, tendo o Colegiado entendido, para negar a diligência, que apropriações são efetivadas apenas em processo de restituição ou de compensação, que não é o caso presente no qual se discute lançamento de ofício, assim como considerando que, para o colegiado, a última GFIP retificadora transmitida tem força confessória, passo a enfrentar o mérito curvando-me as premissas que acabam por ser postas pela maioria em julgamento colegiado.

Pois bem. Considerando que o recorrente, ante a negativa da diligência pela maioria da Turma, não produziu prova suficiente para atestar suas alegações, decido reproduzir a decisão de piso, conforme autorização regimental, por bem representar a análise em lide, o que faço nestes termos:

Quanto às alegações referentes às novas folhas geradas para atender ao MANAD, com bases maiores que as anteriores que não contemplavam as rescisões, insta registrar que a inclusão das rescisões em folha de pagamento em nada onera a base de cálculo devida. Verbas como gratificação natalina, saldo de salário e aviso prévio trabalhado pagas na rescisão são base de cálculo de contribuições previdenciárias e o fato de estarem apartadas não significa que estariam de fora do salário de contribuição devido. A justificativa apresentada para as diferenças encontradas não se sustenta.

Quanto às retificações de GFIP perpetradas pela empresa de forma equivocada, desprezando as normas contidas no Manual da GFIP, não se prestam a afastar o lançamento realizado. Isto porque não havia escolha para o Fiscal senão considerar como declarado em GFIP os valores contidos na última retificação realizada pelo conceito de “chave” existente.

A partir da implantação da versão 8.0 do SEFIP, houve uma mudança no processamento dos dados veiculados em GFIP, criando-se o conceito de “chave”. GFIP transmitida posteriormente como a mesma chave substitui a anterior e é considerada como sua retificadora, de acordo com o Manual da GFIP/SEFIP, aprovado pela Instrução Normativa MPS/SRP nº 11/2006:

*7.2 - Chave de uma GFIP/SEFIP*

*O conceito de chave de uma GFIP/SEFIP tem utilização fundamental para a Previdência Social. Chave de uma GFIP/SEFIP são os dados básicos que a identificam. A chave é composta, em regra, pelos seguintes dados:*

→ CNPJ/CEI do empregador/contribuinte – competência – código de recolhimento – FPAS.

*Para a Previdência, deve haver apenas uma GFIP/SEFIP para cada chave.*

*Havendo a transmissão de mais de uma GFIP/SEFIP para o mesmo empregador/contribuinte, competência, código de recolhimento e FPAS (mesma chave), a GFIP/SEFIP transmitida posteriormente é considerada como retificadora para a Previdência Social, substituindo a GFIP/SEFIP transmitida anteriormente, ou é considerada uma duplicidade, dependendo do número de controle.*

O equívoco na retificação das GFIP quem cometeu foi a própria empresa que não atentou para as normas contidas no Manual de Preenchimento acima transcrito.

Quanto às observações acerca da competência 11/2007, na qual alega que vários débitos vinculados à competência 11/2007 foram recolhidos constando a informação equivocada com sendo da competência 12/2007, assim, essas GPS devem ser corrigidas, há considerações a tecer.

Constatando-se o preenchimento equivocado de GPS, deve a interessada providenciar junto à RFB a retificação de seus dados. Foi publicada no dia 2 de abril de 2012 a Instrução Normativa RFB nº 1.265, que estabelece procedimentos para retificação de erros de preenchimento de Guia da Previdência Social (GPS). De acordo com a nova norma, a solicitação de retificação de GPS deverá ser feita através do formulário de Retificação de GPS (RetGPS), conforme modelo previsto no anexo único da instrução normativa. As correções devem ser providenciadas pela própria empresa. Não é possível, em sede de procedimento administrativo a correção de tais erros de preenchimento.

A respeito dos pró-labore relativos aos meses de 05/2006, 06/2006, 08/2006, 10/2006, 12/2006, insta registrar que sobre esta rubrica não incide contribuição de Terceiros, portanto, não há lançamento neste processo.

No que concerne às observações acerca das Diferenças de Acréscimos Legais - DAL, registro que também não constam dos autos valores lançados a este título.

Quanto à planilha constante da defesa que contém diferenças não apropriadas coletadas no RADA do processo principal (patronal), não assiste razão à Impugnante para este crédito de contribuição de Terceiros.

O Relatório de Documentos Apresentados (RDA) elenca os documentos apresentados pelo contribuinte (exemplos: GRPS, GPS, LDC ou CRED), fls. 8-45. Já o Relatório de Apropriação dos Documentos Apresentados (RADA), fls. 46-51, demonstra como os documentos diversos apresentados pelo contribuinte ou apurados em ação fiscal foram apropriados pela fiscalização.

Registro ainda que o RADA constante do processo de Terceiros somente elenca as competências em que houve crédito apurado. A maioria das competências elencadas na planilha que ilustra a impugnação não consta do RADA às fls. 46-51 destes autos.

Inicialmente, cumpre ressaltar que as diferenças de apropriação no RADA serão tratadas de forma apartada neste decisório, isto porque as contribuições sociais de Terceiros divergem por sua destinação e natureza das contribuições sociais previdenciárias. (...)

(...)

Como se pode constatar (...) [quadro da decisão de piso, e-fls. 172/174], não há crédito lançado de contribuição de Terceiros em nenhuma das competências onde houve diferenças no RADA constante do processo principal (patronal).

Naquelas competências em que houve sobras no RADA do crédito patronal, os valores declarados em GFIP foram muito abaixo dos valores devidos (retificações feitas em desacordo com o Manual, tema já tratado anteriormente). Isto porque naquele crédito somente foram apropriados e reunidos em documento de exclusão os valores declarados em GFIP, isto explica as “diferenças” encontradas.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

**- Multa mais benéfica**

O recorrente alega, ainda, a tese da multa mais benéfica, considerando o contexto da Medida Provisória n.º 449.

Pois bem. Assiste razão parcial ao recorrente neste capítulo.

A questão é que com a Medida Provisória n.º 449 exsurgiu novo parâmetro para a multa aplicada. Ademais, a temática vem sendo decidida com rotina por este Colendo Colegiado, a teor dos Acórdãos CARF ns.º 2202-008.961 e 2202-008.994, que ora cito a título exemplificativo.

Como houve mudança legislativa com a Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, deve-se aplicar a multa mais benéfica, prevalecendo a mais vantajosa, seja a da legislação atual ou a da legislação pretérita, importando que se observe o disposto no art. 106, II, alínea “c”, do CTN<sup>1</sup>.

Veja-se que as competências do cálculo da multa estão compreendidas no interregno anterior a Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, que deu nova redação para o preceito legal sancionador em referência da Lei n.º 8.212.

Neste diapasão, deve-se considerar a retroatividade benigna.

Deve-se ressaltar, outrossim, que houve a revogação da Súmula CARF n.º 119, em sessão de 06/08/2021, conforme Ata da Sessão Extraordinária de 06/08/2021, DOU de 16/08/2021. Este fato ocorreu para convergência com a jurisprudência do STJ, que já pacificou a matéria conferindo tratamento diverso do preconizado naquele enunciado sumular, o que motivou o cancelamento da súmula.

Aliás, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional já incluiu o tema em lista de dispensa de contestar e recorrer, na forma do enunciado do tema 1.26, alínea ‘c’, com amparo nas conclusões do Parecer SEI n.º 11.315/220/ME e Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, nos seguintes termos:

Tema 1.26

c) Retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei n.º 8.212/1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941/2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei n.º 8.212/1991.

Resumo: A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (*rectius*: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei n.º 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

---

<sup>1</sup> Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Precedentes: AgInt no REsp 1341738/SC; REsp 1585929/SP, AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1648280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.

Referência: Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, Parecer SEI n.º 11315/2020/ME

Diante da revogação da Súmula n.º 119 do CARF, não há motivos para deixar de observar a jurisprudência pacífica do STJ quanto à aplicação da retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos procedidos pela Administração Tributária constituindo crédito tributário após início de fiscalização das obrigações principais:

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b, e c, do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

Sendo assim, com parcial razão o recorrente, para determinar que se observe o cálculo da multa mais benéfica, se cabível, na forma da regra do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa em 20%.

### **Conclusão quanto ao Recurso Voluntário**

De livre convicção, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em resumo, conheço do recurso, rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito, dou-lhe provimento parcial, para determinar que se observe o cálculo da multa mais benéfica, se cabível, na forma do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa em 20%. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

### **Dispositivo**

Ante o exposto, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao recurso para que se observe o cálculo da multa mais benéfica, na forma do art. 35 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa em 20%.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros

