



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10510.724302/2012-12
ACÓRDÃO	2101-003.792 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CINFONE BALCAO DE ANUNCIOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

MULTA. LEI Nº 8.212/91. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. DESCUMPRIMENTO OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. RETROATIVIDADE BENIGNA. SÚMULA CARF Nº 196. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.

O enunciado do verbete sumular CARF de nº 196, cuja observância é obrigatória, dispõe que, para aferição da retroatividade benigna, (i) em relação à obrigação principal, os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deverão ser comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Medida Provisória nº 449/2008, sendo a multa limitada a 20%; e, (ii) em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, os valores lançados nos termos do art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, de forma isolada ou não, deverão ser comparados com o que seria devido nos termos do que dispõe o art. 32-A da mesma Lei nº 8.212/1991.

SIMPLES NACIONAL. VALORES RECOLHIDOS. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO.

Os valores recolhidos no âmbito do Simples Nacional não podem ser aproveitados ou compensados na apuração do crédito tributário quando já objeto de pedido administrativo de restituição, por se tratar de procedimentos autônomos e incompatíveis, cuja análise deve ocorrer na via própria.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. VERBAS ALEGADAMENTE INDENIZATÓRIAS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. MANUTENÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

A exclusão de verbas da base de cálculo das contribuições previdenciárias exige comprovação individualizada de sua natureza indenizatória e de sua

efetiva inclusão no lançamento, ônus do qual o contribuinte não se desincumbiu. Alegações genéricas desacompanhadas de prova não afastam a presunção de legitimidade das informações prestadas em GFIP, devendo ser mantida integralmente a exigência fiscal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade e dar parcial provimento ao recurso voluntário, a fim de que seja recalculada a multa, aplicando-se a retroatividade benigna, até a competência 11/2008 (inclusive), nos termos da Súmula CARF nº 196.

Assinado Digitalmente

Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior – Relator

Assinado Digitalmente

Heitor de Souza Lima Júnior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Ana Carolina da Silva Barbosa, Debora Fofano dos Santos, Mario Hermes Soares Campos (substituto[a] integral), Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Silvio Lucio de Oliveira Junior, Heitor de Souza Lima Junior (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por CINFONE BALCAO DE ANUNCIOS LTDA (e-fls 211/251) em face do Acórdão nº 06-44.131 (e-fls. 196/203) da 7ª. Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba, que julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário.

O presente processo administrativo tem por objeto os Autos de Infração nºs 37.387.5746 e 37.387.5754, lavrados em face do contribuinte para constituição de créditos tributários relativos a contribuições previdenciárias patronais e a contribuições destinadas a

outras entidades e fundos (terceiros), em razão de valores não recolhidos e não declarados em GFIP. Tais exigências decorrem de remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais no período compreendido entre janeiro e dezembro de 2008, inclusive 13º salário.

Os créditos tributários apurados abrangem, de um lado, contribuições previdenciárias devidas pela parte patronal e, de outro, contribuições destinadas a terceiros, ambos acrescidos de multa de ofício e juros de mora. No Auto de Infração nº 37.387.5746, referente às competências de 01/2008 a 13/2008, foi constituído crédito no montante de R\$ 298.335,63, relativo às contribuições previdenciárias patronais. Já no Auto de Infração nº 37.387.5754, correspondente ao mesmo período, foi apurado o valor de R\$ 42.697,62, atinente às contribuições destinadas a outras entidades e fundos.

Conforme Relatório Fiscal, as contribuições estão sendo exigidas em decorrência da exclusão da empresa do Simples Nacional, com efeitos a partir de 01/07/2007, efetuada por meio do Ato Declaratório Executivo nº 9, de 09/03/2009, da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Aracaju/SE (objeto do processo nº 10510.000832/2009-76).

O sujeito passivo foi regularmente cientificado e apresentou impugnação tempestiva, alegando o seguinte, em síntese feita pela decisão de piso:

Alega que sempre informou em GFIP as remunerações de todos segurados que lhe prestavam serviço e esclarece que só não declarou as contribuições previdenciárias patronais e as contribuições destinadas a terceiros porque as recolhia através do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), instituído pela Lei Complementar nº 123/2006. Afirma que prova disso é o fato de que a autoridade lançadora utilizou como base de cálculo exatamente as remunerações declaradas pela empresa em GFIP. Dessa forma, conclui que não houve sonegação de informações à Previdência Social, sendo portanto ilegítima a aplicação da multa de ofício de 75% e cabível apenas a aplicação de multa de mora de 20%. Argumenta que no presente caso a multa de 75% não se mostra razoável nem proporcional, pois a finalidade dessa multa é penalizar o contribuinte que de alguma forma dificultou o exercício da fiscalização pela autoridade fiscal, o que não é o seu caso. Ressalta que após a exclusão da empresa do Simples Nacional a autoridade fiscal não teve nenhuma dificuldade para realizar o lançamento, pois a base de cálculo das contribuições já havia sido anteriormente declarada em GFIP. Alega também que a aplicação da multa de 75% configura *bis in idem*, pois a empresa já foi penalizada com a exclusão do Simples Nacional com efeitos retroativos, o que implicou lançamento de ofício de todos os créditos tributários não atingidos pela decadência (previdenciários e não previdenciários).

Defende que os pagamentos efetuados através do Simples Nacional a título de contribuição previdenciária patronal deveriam ter sido considerados no lançamento. Assevera que a não amortização desses recolhimentos por ocasião da lavratura dos Autos de Infração materializa enriquecimento sem causa da

União. Enfatiza que este pedido de apropriação dos valores recolhidos é absolutamente legal, uma vez que compete à União, por meio do Comitê Gestor do Simples Nacional, gerir “o tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte”, sendo portanto insofismável que os valores foram recolhidos em favor do mesmo sujeito ativo da relação jurídico tributária. Para corroborar essa tese, cita ainda o art. 41 da Lei Complementar 123/2006, segundo o qual a União possui competência para figurar nos polos passivo e ativo dos processos relacionados com as obrigações tributárias abrangidas pelo Simples Nacional.

Alega que a contribuição previdenciária incide sobre os rendimentos do trabalho, ou seja, apenas sobre verbas de natureza remuneratória, pagas como contraprestação ao labor dos trabalhadores, nos termos do art. 195, I, “a”, da Constituição Federal. Contudo, a fiscalização incluiu no auto de infração verbas que não estão inseridas nesse conceito, a saber: i) valores pagos nos 15 primeiros dias de afastamento do funcionário que obtém auxílio-doença ou auxílio acidente; ii) valores pagos a título de salário maternidade; iii) férias; iv) terço constitucional de férias; v) adicional de horas extras; vi) aviso prévio indenizado. Afirma que a Administração Pública, por meio do artigo 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, ampliou o conceito jurídico constitucional de rendimentos do trabalho e incluiu indevidamente verbas de natureza indenizatória na base cálculo da contribuição. Afirma que o referido dispositivo enumerou taxativamente as verbas de natureza indenizatória para fins de não incidência da contribuição e, dessa forma, deixou de incluir diversas outras verbas, em desobediência ao arquétipo constitucional. Em favor de sua tese, cita julgados do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal. Discorre sobre a natureza de cada uma das verbas acima mencionadas, visando a demonstrar a natureza indenizatória ou securitária das mesmas, e cita legislação e jurisprudência a elas relacionadas. Conclui então que falta liquidez ao crédito tributário, pois não é possível mensurar com exatidão o valor que realmente é devido pela empresa, devendo portanto ser declarada a nulidade dos autos de infração.

Afirma que após a revisão do lançamento de ofício, com exclusão dos excessos acima apontados, o crédito tributário deverá permanecer com a exigibilidade suspensa, pois a empresa aderiu ao parcelamento da Lei Federal 11.941/09, tendo incluído a totalidade de seus débitos. Destaca que parte substancial do crédito tributário alcança o período do aludido parcelamento (dívidas vencidas até 30 de novembro de 2008).

Ao final, com base na argumentação acima, a empresa autuada requereu: i) o afastamento da multa 75%, aplicando-se a multa de mora de 20%; ii) a imediata apropriação dos valores recolhidos pela empresa a título de contribuição previdenciária patronal na sistemática do Simples Nacional; iii) a declaração da nulidade total do auto de infração em face da inclusão de valores indevidos, ou, ao menos, a reforma do auto com a exclusão dos referidos valores.

Foi proferido acórdão que negou provimento à impugnação, mantendo o crédito tributário, conforme ementa a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA DE 75%.

A multa de 75% prevista no inciso I do artigo 44 da Lei 9.430/96 é aplicável nos casos de lançamento de ofício, independentemente da ocorrência de dolo do contribuinte e de quaisquer outras circunstâncias e efeitos da infração praticada.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. BASE DE CÁLCULO. PARCELAS INTEGRANTES.

Integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias os valores pagos aos empregados a título de aviso prévio indenizado, adicional de hora extra, salário maternidade, férias e o respectivo terço constitucional, bem como os valores pagos nos primeiros quinze dias de afastamento por doença ou acidente.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. INVIABILIDADE NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

No processo administrativo fiscal, é vedado à autoridade julgadora afastar a aplicação, por inconstitucionalidade ou ilegalidade, de tratado, acordo internacional, lei, decreto ou ato normativo.

EMPRESA EXCLUÍDA DO SIMPLES NACIONAL. RECOLHIMENTOS EFETUADOS NO REGIME ESPECIAL. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO. VALORES OBJETO DE PEDIDO DE RESTITUIÇÃO.

Na apuração das contribuições previdenciárias devidas pela empresa não devem ser aproveitados os recolhimentos efetuados indevidamente no regime do Simples Nacional, especialmente quando se verifica que a restituição desses valores está sendo solicitada por meio de processo administrativo específico.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

Cientificado da decisão de piso em 30/01/2014 pela via postal (e-fls. 207/208), foi juntado aos autos Recurso Voluntário em 27/02/2014, por meio do qual a Recorrente reitera os termos da impugnação.

Os argumentos constantes no recurso podem ser assim sintetizados por tópicos:

(i) Da inaplicabilidade da multa de ofício de 75% – Defende que não houve omissão de informações ou sonegação de receita, uma vez que a base de cálculo utilizada pela fiscalização corresponde àquela previamente declarada em GFIP, razão pela qual entende indevida a aplicação da multa de ofício, devendo ser aplicada apenas a multa de mora no percentual de 20%.

(ii) Da alegação de *bis in idem* – Argumenta que a aplicação da multa de ofício, cumulada com a exclusão retroativa do regime do Simples Nacional, configuraria dupla penalização pelos mesmos fatos, em afronta ao princípio do non *bis in idem*.

(iii) Da não apropriação dos valores recolhidos no Simples Nacional – Sustenta que os valores pagos a título de contribuição previdenciária patronal via DAS não foram considerados no lançamento, pleiteando sua apropriação ou compensação, sob pena de enriquecimento ilícito da Administração, bem como a suspensão da exigibilidade até a análise do pedido de restituição.

(iv) Da não incidência de contribuição previdenciária sobre verbas indenizatórias – Alega que diversas parcelas incluídas na base de cálculo (tais como aviso prévio indenizado, terço constitucional de férias, adicional de horas extras, salário-maternidade, valores pagos nos primeiros 15 dias de afastamento por doença ou acidente) possuem natureza indenizatória, não compondo o conceito de remuneração, sendo indevida a incidência da contribuição previdenciária sobre tais verbas.

Ao final, a Recorrente requereu:

- o provimento do recurso para declarar a nulidade integral dos autos de infração;
- subsidiariamente, a reforma do lançamento para afastar a multa de ofício de 75%, com aplicação da multa de mora de 20%;
- a apropriação/compensação dos valores recolhidos no âmbito do Simples Nacional;
- a exclusão das verbas de natureza indenizatória da base de cálculo das contribuições previdenciárias, com o consequente cancelamento parcial ou total do crédito tributário.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não foram apresentadas contrarrazões.

Em 15/08/2023 foi proferido Despacho pela então relatora, determinando o sobrestamento do processo até que houvesse manifestação do STF acerca do terço constitucional de férias.

Com o trânsito em julgado do RE 1.072.485/PR em 24/09/2025 e fixação do Tema 085 pelo STF foi proferido despacho de devolução (e-fl. 272), determinando a retomada da tramitação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior**, Relator.

1. Admissibilidade

Diante da intimação em 30/01/2014, o recurso interposto em 27/02/2014 é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Portanto dele conheço.

2. Multa aplicada

A recorrente sustenta a inaplicabilidade da multa de ofício no percentual de 75%, sob o argumento de inexistência de omissão de informações ou de base de cálculo. Afirma que, à época dos fatos, encontrava-se regularmente enquadrada no regime do Simples Nacional, por meio do qual realizava o recolhimento das contribuições, inclusive da contribuição previdenciária patronal, nos termos da Lei Complementar nº 123/2006. Posteriormente, em razão de sua exclusão do referido regime, com efeitos retroativos, a fiscalização procedeu ao lançamento de ofício das contribuições relativas ao período, o que deu ensejo à lavratura dos autos de infração.

Nesse contexto, a Recorrente alega que não houve qualquer conduta de sonegação ou ocultação de informações, uma vez que sempre prestou regularmente as informações à Previdência Social por meio de GFIP, inclusive quanto à base de cálculo das contribuições. Destaca que a própria autoridade fiscal utilizou exatamente os valores declarados em GFIP como base para a constituição do crédito tributário, o que, segundo defende, evidencia a inexistência de omissão de receita ou de informações que pudesse justificar a aplicação da multa de ofício.

Com base nessa premissa, argumenta que a multa de 75% somente seria cabível em hipóteses de omissão, fraude ou embaraço à fiscalização, o que não se verificaria no caso concreto. Sustenta, ainda, que a finalidade da multa de ofício é sancionar condutas que dificultem a atividade fiscalizatória, circunstância que não teria ocorrido, já que todos os elementos necessários ao lançamento estavam previamente disponíveis à Administração Tributária.

A Recorrente acrescenta que, diante da ausência de omissão ou irregularidade material na prestação das informações, a penalidade adequada seria apenas a multa de mora, limitada ao percentual de 20%, aplicável aos casos de inadimplemento sem caráter doloso ou fraudulento. Defende, portanto, a substituição da multa de ofício pela multa moratória.

Por fim, sustenta que a aplicação da multa de 75% configuraria, ainda, hipótese de *bis in idem*, uma vez que a exclusão retroativa do Simples Nacional já teria produzido efeitos sancionatórios relevantes, com a exigência integral dos tributos fora do regime favorecido. Assim, a imposição adicional da multa de ofício representaria dupla penalização pelos mesmos fatos. Diante disso, requer o afastamento da multa de 75% e a aplicação da multa de mora no percentual de 20%.

Inicialmente vale transcrever trecho da decisão de piso no sentido de esclarecer a evolução legislativa acerca da multa de ofício aplicada:

A partir do advento da Medida Provisória nº 449, de 03/12/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941, de 27/05/2009, as multas aplicáveis em decorrência da falta ou do atraso no recolhimento das contribuições previdenciárias passaram a ser as mesmas que já eram aplicadas aos demais tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

No presente processo, a maioria das contribuições previdenciárias apuradas pela fiscalização se referem a competências anteriores ao advento dessa nova regra.

Mas, ainda assim, essa nova regra foi aplicada para todas as competências, pois mostrou-se mais benéfica ao contribuinte do que a regra anterior, conforme descrito no item 8 do Relatório Fiscal (aplicação do artigo 106, II, "c", do Código Tributário Nacional).

A referida alteração legislativa modificou a redação do artigo 35 e incluiu o artigo 35A na Lei de Custeio da Previdência Social (Lei nº 8.212/91):

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Art. 35A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplicasse o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, e 27 de dezembro de 1996.

A seguir transcrevo os dispositivos da Lei 9.430, de 1996, referidos na nova redação dos artigos 35 e 35A da Lei 8.212/91:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72, 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (...)

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de

mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

A alegação de que a multa seria injusta não configura razão suficiente para que seja afastada, o que leva ao desprovimento deste capítulo recursal.

Não obstante, tenho que a decisão de piso, ao comparar as multas devidas na sistemática anterior e atual, procedeu incorretamente no cômputo da penalidade. Veja-se o trecho da metodologia transcrito abaixo:

Da leitura desses dispositivos é fácil concluir que a multa de 75% é aplicável sempre que há lançamento de ofício (falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração e declaração inexata). Já a multa de mora de 0,33% ao dia, limitada a 20%, é reservada apenas aos casos em que há recolhimento espontâneo em atraso, geralmente em relação a débitos previamente declarados pelo contribuinte.

No presente caso, o fato de a empresa ter informado em GFIP a base de cálculo das contribuições (remuneração dos segurados) não afasta a aplicação da multa de 75%, pois nessas GFIP também foi informada indevidamente a condição de “optante pelo Simples Nacional”. Ao informar essa condição na GFIP, a empresa acabou deixando de declarar/confessar as contribuições previdenciárias patronais e as contribuições destinadas a terceiros, e assim tornou necessária a atuação da fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil para a constituição do crédito tributário por meio de lançamento de ofício.

Esta matéria veio a ser debatida no âmbito do CARF sobretudo em razão do cancelamento da Súmula CARF nº 119, que previa a metodologia de soma da multa de ofício e multas por descumprimento de obrigação acessória após o STJ ter pacificado a compreensão acerca da interpretação da aplicação retroativa da redução da penalidade, questão que foi incluída pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional em lista de dispensa de contestar ou recorrer, nos termos abaixo:

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

Resumo: A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 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 nº 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 nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN. 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 nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME , Parecer SEI Nº 11315/2020/ME *Data da inclusão: 12/06/2018

Em síntese, como destaca o Conselheiro Maurício Nogueira Righetti, nos autos do acórdão nº 9202-010.951, um dos paradigmas para a edição da Súmula CARF nº 196, tem-se que a multa está limitada a 20%, sem que seja somada à multa de ofício de 75% e as multas por descumprimento de obrigações acessórias, nos termos da fundamentação abaixo transcrita:

Do cenário noticiado pela Fazenda Nacional, notadamente em relação ao posicionamento já pacificado no âmbito do STJ, extrai-se que no lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, a multa lavrada com espeque no hoje revogado artigo 35 deveria ser comparada com aquela resultante de sua nova redação, é dizer, limitada a 20%, já que, segundo entende aquela corte, a multa de ofício no lançamento de tais contribuições só passou a existir com o advento daquela MP 449/08. Em outras palavras: a multa de 75% incidiria apenas em relação aos lançamentos efetuados após a sua vigência.

Desta forma, considerando que maior parte do auto de infração visa exigir fatos geradores ocorridos antes da vigência da Lei nº 11.941, de 2009, é imperioso que seja realizada nova comparação à luz da metodologia fixada na Súmula CARF nº 196, que contém a seguinte redação:

Súmula CARF nº 196

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal, bem como de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, a retroatividade benigna deve ser aferida da seguinte forma: (i) em relação à obrigação principal, os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deverão ser comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Medida Provisória nº 449/2008, sendo a multa limitada a 20%; e (ii) em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, os valores lançados nos termos do art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, de forma isolada ou não, deverão ser comparados com o que seria devido nos termos do que dispõe o art. 32-A da mesma Lei nº 8.212/1991.

A Súmula é de observância obrigatória, passível de ser suscitada de ofício pelo julgador por ser matéria de ordem pública.

Com isso, entendo por dar parcial provimento para que sejam recalculadas as multas aplicadas, aferindo-se a retroatividade benigna na forma prevista pela Súmula CARF nº 196.

3. Compensação dos valores pagos no Simples Nacional

A recorrente sustenta, em síntese, que os valores recolhidos a título de Contribuição Previdenciária Patronal no âmbito do Simples Nacional não foram devidamente considerados pela fiscalização quando da constituição do crédito tributário. Argumenta que, embora posteriormente tenha sido excluída do regime com efeitos retroativos, efetuou regularmente os recolhimentos por meio de DAS durante todo o período, razão pela qual tais valores deveriam ser apropriados ou compensados no lançamento de ofício, sob pena de enriquecimento sem causa da Administração Pública.

Afirma, ainda, que a desconsideração desses pagamentos implica cobrança em duplicidade, já que os valores foram efetivamente destinados à União, sujeito ativo da obrigação tributária. Nesse contexto, defende que não há impedimento jurídico para a apropriação dos valores recolhidos, independentemente da sistemática de arrecadação utilizada, sobretudo porque os recursos ingressaram nos cofres públicos por meio de regime oficialmente instituído.

A Recorrente também rebate o fundamento adotado pela decisão de primeira instância, que afastou a apropriação em razão da existência de pedido administrativo de restituição. Sustenta que tal circunstância não impede a compensação, uma vez que, diante da exclusão retroativa do Simples Nacional, passou a deter simultaneamente créditos (decorrentes de recolhimentos indevidos) e débitos perante a Receita Federal, sendo aplicável o instituto da compensação de ofício, nos termos da regulamentação administrativa pertinente.

Por fim, conclui que a autoridade fiscal deveria ter promovido a alocação dos valores pagos via Simples Nacional no momento do lançamento, com a consequente extinção total ou parcial do crédito tributário, ou, alternativamente, a suspensão de sua exigibilidade até a análise definitiva do pedido de restituição, evitando-se, assim, cobrança indevida e violação aos princípios que vedam o enriquecimento ilícito da Administração.

Conforme verificado pela decisão de piso, o sujeito passivo já havia ingressado com pedido de restituição de valores recolhidos através do Simples Nacional, no valor de R\$ 142.956,52, conforme trecho a seguir:

Recolhimentos efetuados no Simples Nacional

Em consulta aos sistemas processuais informatizados da Receita Federal, especialmente o “Comprot” e o “eProcesso – Processo Digital”, verifica-se que a empresa autuada apresentou pedido de restituição dos valores recolhidos através do regime do Simples Nacional em relação às competências de julho/2007 a agosto/2009 (Processo Eletrônico nº 10510.723278/201113).

O referido pedido foi protocolado no dia 30/08/2011 e abrange todos os valores recolhidos pela empresa autuada por meio de Documento de Arrecadação do

Simples Nacional – DAS, inclusive o percentual correspondente às contribuições previdenciárias patronais. O valor total do pedido é R\$ 142.956,52 e o mesmo encontra-se pendente de análise na Seção de Orientação e Análise Tributária – SAORT da Delegacia da Receita Federal em Aracaju/SE.

Resta evidente, então, que a empresa optou pela repetição do indébito por meio de pedido de restituição. Essa opção é incompatível com os pedidos de compensação ou de aproveitamento dos recolhimentos na apuração do crédito tributário. A análise do direito creditório e o consequente deferimento ou indeferimento da repetição de indébito será feita pelo órgão competente, no qual o processo relativo ao pedido de restituição está tramitando.

A própria recorrente já formulou pedido administrativo de restituição abrangendo os valores recolhidos por meio de DAS, inclusive aqueles relativos à contribuição previdenciária patronal, o qual se encontra em tramitação perante o órgão competente. Ao optar pela via da repetição do indébito, a contribuinte elegeu procedimento específico para apuração da existência, liquidez e certeza do eventual crédito.

Nessas circunstâncias, não é juridicamente possível, no âmbito deste processo, acolher simultaneamente pretensão de compensação ou de aproveitamento desses mesmos valores na apuração do crédito tributário discutido. Isso porque os regimes de restituição e de compensação, embora ambos voltados à utilização de créditos do contribuinte, pressupõem procedimentos próprios e autônomos, cuja tramitação deve ocorrer de forma regular e sem sobreposição decisória.

Admitir a compensação nesta fase implicaria, na prática, antecipar ou interferir na análise do direito creditório que já está sendo examinada em processo administrativo específico, com risco de decisões conflitantes e insegurança jurídica. A verificação da existência do crédito, bem como sua eventual utilização para quitação de débitos, deve ser realizada no âmbito próprio em que foi instaurado o pedido de restituição.

Dessa forma, correta a decisão recorrida ao afastar a apropriação dos valores recolhidos via Simples Nacional neste processo, uma vez que o contribuinte optou por ingressar com procedimento administrativo para esse fim.

4. Não incidência da contribuição previdenciária sobre verbas de natureza indenizatória e nulidade do auto de infração.

No tópico, a recorrente sustenta a nulidade dos autos de infração e a não incidência de contribuição previdenciária sobre diversas verbas, sob o argumento de que a Constituição Federal limita a tributação às parcelas de natureza remuneratória, isto é, aquelas pagas como contraprestação direta pelo trabalho. Defende que valores pagos em determinadas situações não configuram “rendimentos do trabalho”, mas sim verbas de caráter indenizatório ou compensatório, razão pela qual não poderiam compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Alega, nesse sentido, que a legislação infraconstitucional teria extrapolado os limites constitucionais ao incluir, na base de cálculo, parcelas que não possuem natureza salarial, violando tanto o art. 195, I, “a”, da Constituição quanto dispositivos do Código Tributário Nacional e da legislação trabalhista que delimitam o conceito de remuneração. Sustenta que não cabe ao legislador ordinário ampliar o alcance da hipótese de incidência para abarcar verbas que não correspondem à retribuição pelo trabalho prestado.

A recorrente elenca, como indevidamente tributadas, as seguintes verbas, que entende possuem natureza indenizatória: (i) os valores pagos nos quinze (15) primeiros dias de afastamento do funcionário doente ou acidentado; (ii) o salário-maternidade; (iii) as férias; (iv) o terço constitucional de férias; (v) o adicional de horas extras; e (vi) o aviso prévio indenizado. Sustenta que tais parcelas não decorrem da efetiva prestação de serviços, mas de garantias legais destinadas à proteção do trabalhador ou à compensação por situações específicas, motivo pelo qual não poderiam ser qualificadas como remuneração.

Adicionalmente, argumenta que, em diversas dessas hipóteses, há ausência de prestação laboral ou suspensão do contrato de trabalho, circunstâncias que afastariam a incidência da contribuição previdenciária patronal. Defende, ainda, que a inclusão dessas verbas na base de cálculo afronta a lógica do sistema previdenciário, que deve incidir apenas sobre parcelas incorporáveis ao salário e diretamente vinculadas ao labor.

Por fim, conclui pela ilegalidade e inconstitucionalidade da exigência fiscal, requerendo o reconhecimento da natureza indenizatória das verbas indicadas e, por conseguinte, a exclusão dessas parcelas da base de cálculo das contribuições previdenciárias, com a nulidade ou cancelamento do lançamento por ausência dos requisitos de certeza, liquidez e exigibilidade das verbas cobradas.

No que se refere à alegação de nulidade por ausência de liquidez e certeza, não procede o argumento da Recorrente. O lançamento foi regularmente constituído, com a devida identificação dos fatos geradores, base de cálculo e valores exigidos, atendendo aos requisitos legais. Eventuais questionamentos acerca das rubricas que compõem o crédito dizem respeito ao mérito da exigência, e não à sua validade formal. Assim, uma vez formalizado, o crédito tributário é líquido, certo e exigível, não havendo fundamento para a nulidade pretendida.

Com relação as rubricas mencionadas pela recorrente que teriam caráter indenizatório e não remuneratório, a recorrente não demonstra de forma pormenorizada que as verbas teriam sido incluídas no salário de contribuição, conforme se verifica nos documentos anexados à e-fls. 136/193 foram anexados algumas GFIPs e Extratos do Simples Nacional, sem discriminar as verbas que foram objeto de lançamento pela fiscalização.

Embora se reconheça, em tese, que determinadas parcelas possam ostentar natureza indenizatória, tal circunstância não restou devidamente comprovada nos autos. A recorrente limitou-se a apresentar alegações genéricas, sem indicar de forma precisa quais valores

teriam sido indevidamente incluídos, tampouco as competências, os segurados envolvidos ou os montantes correspondentes a cada rubrica.

Ademais, a base de cálculo utilizada pela fiscalização decorre das próprias informações prestadas pela empresa em GFIP, o que reforça a presunção de legitimidade do lançamento. Caso houvesse inclusão indevida de parcelas, caberia à recorrente demonstrar de forma individualizada os valores a serem excluídos, inclusive mediante retificação das declarações, o que não ocorreu.

Ressalte-se, ainda, que, embora a autoridade julgadora de primeira instância tenha indicado expressamente a necessidade de apresentação de documentação idônea, como planilhas detalhadas, identificação das competências, indicação dos segurados e valores individualizados, devidamente corroborados por folhas de pagamento e registros contábeis, a Recorrente não se desincumbiu desse ônus probatório.

No âmbito do processo administrativo fiscal, a análise deve observar estritamente a legislação vigente, sendo certo que as hipóteses de exclusão da base de cálculo encontram-se taxativamente previstas na Lei nº 8.212/91 e no Regulamento da Previdência Social, não sendo possível afastar sua aplicação com base em alegações desacompanhadas de prova.

Dessa forma, ausente comprovação concreta quanto à natureza indenizatória das verbas e à sua efetiva repercussão no lançamento, não há fundamento para qualquer exclusão ou revisão do crédito tributário, devendo ser integralmente mantida a base de cálculo apurada pela fiscalização.

5. Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade e no mérito, dar-lhe parcial provimento, a fim de que seja recalculada a multa, aplicando-se a retroatividade benigna, até a competência 11/2008 (inclusive), nos termos da Súmula CARF nº 196.

Assinado Digitalmente

Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior