



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10882.721940/2011-72
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-010.801 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de agosto de 2023
Recorrente ARCOLIMP SERVIÇOS GERAIS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

**DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.
RETROATIVIDADE BENIGNA.**

De acordo com a jurisprudência pacificada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, após as alterações promovidas na Lei nº 8.212/1991 pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, em se tratando de obrigações previdenciárias principais, a retroatividade benigna deve ser aplicada considerando-se a nova redação do art. 35 da Lei 8.212/1991, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória.

Em consequência disso, em se tratando do descumprimento de obrigação acessória, em virtude da falta de informação de fatos geradores de contribuições previdenciárias em GFIP, a retroatividade benigna deve ser aplicada mediante a comparação entre as multas previstas na legislação revogada (§§ 4º ou 5º da Lei nº 8.212/1991) e aquela estabelecida no art. 32-A da mesma lei, acrescido pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009

**INEXISTÊNCIA DE NULIDADE DO LANÇAMENTO OU
CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.**

Tendo o contribuinte compreendido a matéria tributada e exercido de forma plena o seu direito de defesa, não há que se falar em NULIDADE do lançamento, que contém todos os requisitos obrigatórios previstos no Processo Administrativo Fiscal (PAF). A intimação inicial (Termo de Intimação Fiscal) feita por edital é o procedimento legal previsto nos casos em que não é possível intimar o interessado pessoalmente ou por via postal, não sendo razão para a nulidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso para determinar o cálculo da multa com base no art. 35 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Vencidas as conselheiras Mônica Renata Mello Ferreira Stoll e Flávia Lilian Selmer Dias, que negaram-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Flavia Lilian Selmer Dias, Fernanda Melo Leal, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Mauricio Dalri Timm do Valle, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado) e João Mauricio Vital (Presidente).

Relatório

Integram o presente processo os seguintes lançamentos, com seus respectivos objetos:

1. Lançamento DEBCAD 37.317.698-8, para constituição de crédito tributário relativo a contribuições previdenciárias patronais, incidentes sobre a remuneração de empregados, observando-se que:

- As bases de cálculo lançadas correspondem às diferenças entre valores encontrados nas folhas de pagamento e nas GFIP.
- Não foram encontradas diferenças para a competência de junho de 2006.
- Para determinação da multa incidente, foram consideradas as mudanças introduzidas na Lei 8.212/91 pela Medida Provisória 449/08 (convertida na Lei 11.941/08), adotando-se sempre a menos onerosa para o Contribuinte, nos termos do artigo 106 do CTN.

2. Lançamento DEBCAD 37.317.699-6, para constituição de crédito tributário relativo a contribuições previdenciárias para outras entidades: salário-educação, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE.

São válidas as mesmas observações relativas ao lançamento DEBCAD 37.317.698-8.

3. Lançamento DEBCAD 37.317.700-3, para constituição de crédito tributário relativo a contribuições previdenciárias de segurados, cuja arrecadação é responsabilidade do empregador.

- Não foi caracterizada a ocorrência de apropriação indébita, pois "... há recolhimentos da mesma natureza ao INSS em valores suficientes para a compensação".
- Válidas, também, as mesmas observações relativas ao lançamento DEBCAD 37.317.698-8.

4. Lançamento DEBCAD 37.317.702-0, para constituição de crédito tributário relativo à imposição de multa, por descumprimento de obrigação tributária acessória (apresentar GFIP com informações não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias).

Cientificada do presente lançamento, a Autuada apresentou defesa, onde alega, sinteticamente:

Tendo sido notificado em 22/09/2011, “... esta [a autuação] teria sido fulminada pela decadência em relação a todos os lançamentos referentes ao período compreendido entre 1º de janeiro e 22 de setembro de 2006”. Adiante, menciona o período compreendido entre janeiro e agosto de 2006, como tendo sido atingido pela decadência.

Invoca o princípio da “*verdade material*”, para defender que O lançamento estaria eivado pelo vício da nulidade, pois teria ocorrido “*ausência de vinculação e de suporte fático*. Teria ocorrido a nulidade do lançamento, também por “*afronta aos princípios da legalidade e da tipicidade*”.

Quanto à divergência entre os valores informados em folhas de pagamento e em GFIP, assim justifica: *Deixou de atentar a d. fiscalização para o fato de que nem todos os valores constantes das Folhas de Pagamento devem ser necessariamente informados na GFIP, uma vez que da Folha constam valores que não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias, e em relação aos quais não há sequer a possibilidade de inclusão em GFIP.*

A “autuação” teria sido improcedente. Quanto à determinação das bases de cálculo consideradas no lançamento: *Outro ponto que evidencia a improcedência das autuações corresponde à inclusão, dentre os valores apontados pela fiscalização, embora não discriminados, como base de cálculo para a incidência de contribuições previdenciárias supostamente não recolhidas, de pagamentos correspondentes a valores discriminados pela legislação pertinente como não integrantes da base de cálculo de contribuições previdenciárias*

Ainda, nesta ordem de argumentação, apresenta tabela das retenções que teria sofrido e cujos valores não teriam sido considerados no lançamento, do que resultaria, inclusive, em alguns casos, crédito em favor do Contribuinte.

Sustenta, também, que não caberia a aplicação de multa de mora, Não caberia, igualmente, a “*aplicação concomitante de duas multas*”.

Defende a tese de que haveria impedimento constitucional de cobrança de juros anuais que excedem a taxa de 12%, bem como não poderia incidir a taxa SELIC, quanto superior à taxa mensal de 1%..

Requer a “*nulidade/improcedência dos autos de infração*” e, alternativamente, “*ainda que absurdo*” (na hipótese de manutenção dos lançamentos).

A DRJ Campinas, na análise da peça impugnatória, manifesta o seu entendimento no sentido de que:

Decadência

Como regra geral a contagem do prazo decadencial é estabelecida pelo artigo 173 do CTN. Entretanto, o mesmo CTN, no seu artigo 150, prevê a exceção àquela regra.

Vê-se, pois, que, em se tratando de tributo sujeito ao lançamento por homologação, a regra aplicável deixa de ter como marco inicial “... o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” e passa a “... contar da ocorrência do fato gerador ...”.

Em matéria de contribuições previdenciárias, a Lei 8.212/1991 estabelecia, no seu artigo 45, que o prazo decadencial seria de dez anos, tendo, como marco inicial, em princípio, o “... primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído ...”.

O STF editou, entretanto, a Súmula Vinculante 8, de 12/06/2008 (DOU 20/06/2008), decidindo pela inconstitucionalidade, dentre outros, do aludido artigo 45. Por isso, a partir de então, afastada a aplicação de regra especial da Lei 8.212/1991, e considerando as disposições do artigo segundo da Lei 11.417/2006, passou a incidir as regras do CTN: artigo 173 – regra geral; e artigo 150 – lançamentos por homologação (ressalvadas, neste caso, as exceções da parte final do parágrafo quarto).

Estas são, pois, as regras aplicáveis, em matéria de decadência, para os lançamentos fiscais, quando versem sobre o descumprimento da obrigação principal, qual seja a de recolher tributos. Entretanto, quanto as obrigações tributárias acessórias somente se aplica a regra do inciso I do artigo 173 do CTN, entendimento este que é corroborado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), conforme decisão da qual transcrevo a ementa do Acórdão:

Ora, nem poderia ser de outra forma, pois a penalidade é consequência do descumprimento de determinada norma; é a sanção que o Estado impõe ao contribuinte. O parágrafo quarto do artigo 150 não determina que o contribuinte imponha contra si qualquer penalidade. Pelo contrário, se o contribuinte estiver ciente de que descumpriu alguma obrigação tributária acessória, poderá se valer da denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN:

Considerando, pois, a data em que foi formalizado o lançamento fiscal (22/09/11 – quando se deu a notificação do Contribuinte); e considerando que o processo em análise envolve descumprimento de obrigações tributárias principal e acessória (compreendendo quatro lançamentos fiscais), impõem-se as seguintes decisões, quanto à decadência:

Lançamentos DEBCAD 37.317.698-8, DEBCAD 37.317.699-6 e DEBCAD 37.317.700-3, por versarem sobre o descumprimento de obrigação tributária principal (recolhimento de tributos), e não estando demonstrada a ocorrência de qualquer das exceções previstas na parte final do parágrafo quarto do artigo 150 do CTN, deve ser aplicada a regra do próprio artigo 150. Nestes casos, portanto, devem ser considerados extintos os créditos tributários relativos às competências de janeiro a agosto de 2006.

Lançamento DEBCAD 37.317.702-0: por versar sobre o descumprimento de obrigação tributária acessória (apresentar GFIP com informações não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias), a regra aplicável é a do inciso I do artigo 173 do CTN. Neste caso, portanto, em princípio, nenhuma das competências deve ser considerada atingida pela decadência. Estabelecida esta premissa, voltarei à análise da multa aplicável, quando tratar do mérito do respectivo lançamento.

A determinação das bases de cálculos

A Impugnação defende que os lançamentos fiscais deveriam ser anulados por não ter sido observado os princípios da “*verdade material*”, da “*estrita legalidade*”, da “*tipicidade*” e que haveria “*ausência de vinculação e de suporte fático*”, na medida em que não estariam identificados e demonstrados os valores considerados nas bases de cálculo utilizadas e que teriam sido incluídos inclusive valores sobre os quais não incidem contribuições previdenciárias, o que também caracterizaria o “*cerceamento do direito de defesa*”. Acrescenta que as divergências entre folhas de pagamento e GFIP, que teriam sido apuradas pela Fiscalização às diferenças das regras aplicáveis na formulação daqueles documentos.

Estas alegações carecem, entretanto, de qualquer fundamento, pois Relatório Fiscal informa que os lançamentos fiscais foram realizados com base no comparativo dos valores constantes das folhas de pagamento e respectivas GFIP.

A Fiscalização juntou cópia de resumos das folhas de pagamento (fls. 27/38 e 58/69) e do extrato das respectivas GFIP (fls. 70/82). Os valores constantes de tais documentos – resumo

das folhas de pagamento e extratos das GFIP – refletem necessariamente as informações prestadas pelo próprio Contribuinte.

Quanto às folhas de pagamento, constata-se que:

1. As bases de cálculo consideradas pelo lançamento fiscal foram exatamente aquelas apuradas pelo próprio Contribuinte e correspondem à soma das rubricas “821 – SAL.CT.INSS” e “829 – S. CT. INSS 13
2. As contribuições de segurados empregados correspondem à soma das rubricas “410 – INSS” e “413 – INSS 13º. RES”.

Quanto às GFIP, estas também consolidam as informações prestadas pelo Contribuinte. Neste caso, a determinação das bases de cálculo das contribuições previdenciárias não leva evidentemente em conta as rubricas constantes das folhas de pagamentos, sobre as quais não incidem contribuições. Ou seja, os valores lançados em folhas de pagamento, quando regular e corretamente transferidos para as respectivas GFIP, refletem necessariamente as mesmas informações (no que diz respeito à determinação das informações quantitativas acerca da apuração das contribuições previdenciárias devidas). A existência de diferenças nas regras aplicáveis na definição das bases de cálculo das contribuições previdenciárias e das contribuições para o FGTS não trazem qualquer óbice à apuração das respectivas bases de cálculo, que são declaradas em separado tanto nas folhas de pagamento, quanto nas GFIP.

Como o lançamento fiscal foi realizado, conforme consta do Relatório, com base nas folhas de pagamento, comparadas com as correspondentes GFIP (tudo corroborado pelos registros contábeis), não há como admitir a ocorrência de cerceamento do direito de defesa, pois os valores lançados foram obtidos a partir das informações prestadas pelo próprio Contribuinte, não tendo sido os respectivos valores validamente infirmados ou retificados pelo Contribuinte.

Quanto à alegação de que não teria sido assegurado o exercício do direito ao contraditório, o Contribuinte não apresenta os motivos específicos que caracterizariam o vício. Além do mais, consta que a notificação do Contribuinte deu-se regularmente, assim como pode oferecer sua Impugnação que ora, juntamente com os demais elementos dos autos, é devidamente analisada.

Caso os valores considerados (repita-se: apurados com base nos documentos e informações prestadas pelo Contribuinte – folhas de pagamento, GFIP e registros contábeis) tivessem sido eventualmente retificados (ou não correspondessem àqueles de posse do Contribuinte), caberia a este apresentar as devidas provas documentais (novas folhas de pagamento e respectivos registros contábeis), sendo, pois, insuficientes as alegações genéricas opostas a respeito.

Como a Impugnação não retificou os valores declarados pelo próprio Contribuinte nas respectivas folhas de pagamentos, tampouco nas correspondentes GFIP, tem-se que os considerou válidos. Assim, as bases de cálculo utilizadas são aquelas apuradas pelo Contribuinte.

Neste contexto, se afiguram também destituídas de quaisquer fundamentos as alegações de as ocorrências dos respectivos fatos geradores não estariam devidamente demonstradas.

A partir dos resumos das folhas de pagamento chega-se aos exatos valores lançados, os quais podem ser assim consolidados (considerando-se apenas as competências não atingidas pela decadência):

Deste quadro se extrai as seguintes informações:

1. Por competência (coluna “COMP”), são demonstradas as bases de cálculo (coluna “BASES

DE CÁLCULO”, que está subdividida nas colunas “NORMAL” e “DEC.TERC”, correspondentes aos valores apurados nas folhas de pagamentos), totalizadas na coluna “TOTAL”.

2. São informadas as contribuições de segurados (coluna “CONTRIB. DE SEGURADOS”, também subdividida nas colunas “NORMAL” e “DEC.TERC”, correspondentes aos valores apurados nas folhas de pagamentos), totalizadas na coluna “TOTAL”.

3. São informadas as deduções legais na coluna “DEDUÇÕES”, também subdividida nas colunas “SAL.FAMIL” (salário família) e “SAL.MAT.” (salário maternidade), totalizadas na coluna “TOTAL”.

4. Finalmente, são demonstradas, na coluna “CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS”, as contribuições previdenciárias devidas a partir das bases de cálculo informadas e apuradas pelo Contribuinte em folhas de pagamento. Esta coluna é subdividida em três outras colunas: “EMP+INSS-DED”, que corresponde à soma das contribuições do empregador e dos empregados, deduzidas o salário família e o salário maternidade; “TERCEIROS”, que informa as contribuições para outras entidades e “DEVIDA”, que totaliza as contribuições devidas.

Os valores informados em folhas de pagamento efetivamente divergem dos valores informados em GFIP, pois, a partir dos valores constantes dos registros informatizados da Receita Federal do Brasil, módulo “GFIP WEB” (que reproduz exatamente as informações prestadas pelo Contribuinte), foram apurados os seguintes valores:

É exatamente este o fundamento dos lançamentos fiscais: os créditos tributários lançados correspondem justamente às diferenças constatadas pela Fiscalização entre os valores incluídos em folhas de pagamento e os declarados em GFIP. É necessário, por isso, seguir a análise dos valores considerados.

A retenção de 11% sobre as faturas de serviços realizados com cessão de mão-de-obra

Entretanto, quanto às demonstrações dos aproveitamentos dos recolhimentos diretos realizados e das retenções sofridas pelo Contribuinte nas notas fiscais/faturas de serviços de cessão de mão-de-obra, realmente o lançamento fiscal não logrou fazê-lo ou eventualmente não os considerou. Por isso, nos termos do que a respeito constou na Impugnação, tais valores devem ser creditados ao Contribuinte.

Para tanto, realizei consulta aos arquivos informatizados da Receita Federal do Brasil, registros da DATAPREV, módulo PLENUS/AGUIA/CCOR e apurei os registros dos seguintes recolhimentos (diretos e retenções).

Entretanto, quanto às demonstrações dos aproveitamentos dos recolhimentos diretos realizados e das retenções sofridas pelo Contribuinte nas notas fiscais/faturas de serviços de cessão de mão-de-obra, realmente o lançamento fiscal não logrou fazê-lo ou eventualmente não os considerou. Por isso, nos termos do que a respeito constou na Impugnação, tais valores devem ser creditados ao Contribuinte.

Para tanto, realizei consulta aos arquivos informatizados da Receita Federal do Brasil, registros da DATAPREV, módulo PLENUS/AGUIA/CCOR e apurei os registros dos seguintes recolhimentos (diretos e retenções):

COMP	CONTRIBUIÇÕES PARA A EMPRESA	CONTRIBUIÇÕES PARA TERCEIROS
jan/06	194.169,80	6.446,39
set/06	251.433,20	5.014,85
out/06	256.724,49	6.236,50
nov/06	205.689,53	48.405,67
dez/06	237.484,30	49.182,38
13/2006	9.802,96	2.415,06

Entretanto, quanto às demonstrações dos aproveitamentos dos recolhimentos diretos realizados e das retenções sofridas pelo Contribuinte nas notas fiscais/faturas de serviços de cessão de mão-de-obra, realmente o lançamento fiscal não logrou fazê-lo ou eventualmente não os considerou. Por isso, nos termos do que a respeito constou na Impugnação, tais valores devem ser creditados ao Contribuinte.

Para tanto, realizei consulta aos arquivos informatizados da Receita Federal do Brasil, registros da DATAPREV, módulo PLENUS/AGUIA/CCOR e apurei os registros dos seguintes recolhimentos (diretos e retenções):

RESUMO						
COMP.	CONTRIBUIÇÕES					
	DEVIDAS (FOLHA DE PAGTO)		RECOLHIDAS (INCLUSIVE RETENÇÕES)		APURADAS (A PARTIR DOS VALORES DA GFIP)	
	PREVID. SOCIAL	TERCEIROS	PREVID. SOCIAL	TERCEIROS	PREVID. SOCIAL	TERCEIROS
set/06	238.845,70	53.236,93	251.433,20	5.014,85	183.566,90	42.205,37
out/06	242.182,17	53.904,86	256.724,49	6.236,50	214.187,26	47.208,72
nov/06	259.928,63	57.299,98	205.689,53	48.405,67	218.221,29	50.044,67
dez/06	249.027,38	55.599,50	237.484,30	49.182,38	225.068,82	49.398,27
13/2006	191.364,91	37.483,66	9.802,96	2.415,06	10.817,68	2.076,69

Os créditos tributários incluídos neste lançamento fiscal podem ser assim consolidados:

COMP.	CONTRIBUIÇÕES LANÇADAS						
	PREVIDÊNCIA SOCIAL						TERCEIROS
	37.317.698-8			37.317.700-3	37.317.701-1	TOTAL	
	EMPRESA	SAT	SUB-TOTAL	SEGURADOS			
set/06	38.039,87	3.803,99	41.843,86	14.424,62		56.268,48	11.031,56
out/06	23.090,16	2.309,02	25.399,18	8.558,18		33.957,36	6.696,15
nov/06	25.018,31	2.501,83	27.520,14	9.394,90		36.915,04	7.255,31
dez/06	21.383,58	2.138,36	23.521,94	6.682,80		30.204,74	6.201,24
13/2006	64.113,79	6.411,38	70.525,17		46.244,94	116.770,11	18.593,00

A partir desses dados, constata-se, em relação aos respectivos lançamentos:

1. Setembro de 2006:

- **Contribuições para a Previdência Social:** o montante apurado pelo lançamento fiscal com base na folha de pagamentos – R\$ 238.845,70 – é inferior ao montante dos recolhimentos – R\$ 251.433,20. Por isso o lançamento fiscal, neste caso, deve ser retificado, para excluir o crédito tributário.

- **Contribuições para outras entidades/terceiros** – o quadro abaixo resume o montante do crédito tributário devido (processo DEBCAD 37.317.699-6):

O crédito tributário lançado – R\$ 11.031,56 – corresponde exatamente à diferença entre o total da contribuição apurada – R\$ 53.236,93 – e valor lançado em GFIP – R\$ 42.205,37.

• Duas são, pois, as parcelas de contribuições devidas: a) R\$ 11.031,56 cobrada neste lançamento fiscal; b) R\$ 37.190,52 correspondente à diferença entre os valores declarados em GFIP e recolhidos – R\$ 5.014,85. Esta diferença – R\$ 37.190,52 – tem base/fundamento na confissão em GFIP, devendo por este meio ser cobrada. • Deve ser, portanto, mantido o crédito tributário lançado.

2. Outubro de 2006:

• **Contribuições para a Previdência Social:** o montante apurado no lançamento fiscal com base na folha de pagamentos – R\$ 242.182,17 – é inferior ao montante dos recolhimentos – R\$ 256.724,49. Por isso o lançamento fiscal, também caso, deve ser retificado, para excluir o crédito tributário.

• **Contribuições para outras entidades/terceiros** – o quadro abaixo resume o montante do crédito tributário devido (processo DEBCAD 37.317.699-6):

O crédito tributário lançado – R\$ 6.696,15 – corresponde à diferença entre o total da contribuição apurada – R\$ 53.904,86 – e valor lançado em GFIP – R\$ 47.208,72.

• Duas são, pois, as parcelas de contribuições devidas; a) R\$ 6.696,15 cobrada neste lançamento fiscal; b) R\$ 40.972,22 correspondente à diferença entre os valores declarados em GFIP e recolhidos – R\$ 6.236,50. Esta diferença – R\$ 40.972,22 – tem base/fundamento na confissão em GFIP, devendo por este meio ser cobrada. • Deve ser, portanto, mantido o crédito tributário lançado.

3. Novembro de 2006:

• **Contribuições para a Previdência Social:** a partir dos dados declarados pelo Contribuinte em GFIP, constata-se que seriam devidas contribuições previdenciárias (empresa e SAT) no montante de R\$ 218.221,29. Apuramos, outrossim, o montante recolhido (diretamente pelo Contribuinte ou por terceiros – retenção de 11% sobre faturas/notas fiscais de serviços com cessão de mão-de-obra) de R\$ 205.689,53, do que resulta um saldo devedor de R\$ 12.531,76. Por isso, os valores lançados – R\$ 27.520,14 (contribuição da empresa mais SAT – processo DEBCAD 37.317.698-8) e R\$ 9.394,90 (contribuição de segurados – processo DEBCAD 37.317.700-3) – devem ser mantidos.

• **Contribuições para outras entidades/terceiros** – o quadro abaixo resume o montante do crédito tributário devido (processo DEBCAD 37.317.699-6):

O crédito tributário lançado – R\$ 7.255,31 – corresponde à diferença entre o total da contribuição apurada – R\$ 57.299,98 – e valor lançado em GFIP – R\$ 50.044,67.

• Duas são, pois, as parcelas de contribuições devidas; a) R\$ 7.255,31 cobrada neste lançamento fiscal; b) R\$ 1.639,00 correspondente à diferença entre os valores declarados em GFIP e recolhidos – R\$ 48.405,67. Esta diferença – R\$ 1.639,00 – tem base/fundamento na confissão em GFIP, devendo por este meio ser cobrada. • Deve ser, portanto, mantido o crédito tributário lançado.

4. Dezembro de 2006:

• **Contribuições para a Previdência Social:** a partir dos dados declarados pelo Contribuinte em GFIP, constata-se que seriam devidas contribuições previdenciárias (empresa e SAT) no montante de R\$ 225.068,82. Apuramos, outrossim, o montante recolhido (diretamente pelo Contribuinte ou por terceiros – retenção de 11% sobre faturas/notas fiscais de serviços com cessão de mão-de-obra) de R\$ 237.484,30, do que resulta um saldo credor de 12.415,48. Por isso, considerando este saldo e os valores lançados – R\$ 23.521,94 (contribuição da empresa

mais SAT – processo DEBCAD 37.317.698-8) e R\$ 6.682,80 (contribuição de segurados – processo DEBCAD 37.317.700-3) – temos que: i) Como, prioritariamente os recolhimentos devem ser apropriados para contribuições de segurados, o valor lançado – R\$ 6.682,80 – deve ser excluindo, remanescendo o saldo de R\$ 5.732,68, ii) Este saldo deve reduzir o total de contribuições da empresa: R\$ 23.521,94 – R\$ 5.732,68 = R\$ 17.789,26.

• **Contribuições para outras entidades/terceiros** – o quadro abaixo resume o montante do crédito tributário devido (processo DEBCAD 37.317.699-6). O crédito tributário lançado – R\$ 6.201,23 – corresponde à diferença entre o total da contribuição apurada – R\$ 55.599,50 – e valor lançado em GFIP – R\$ 49.398,27.

• Duas são, pois, as parcelas de contribuições devidas; a) R\$ 6.201,23 cobrada neste lançamento fiscal; b) R\$ 215,89 correspondente à diferença entre os valores declarados em GFIP e recolhidos – R\$ 49.182,38. Esta diferença – R\$ 215,89 – tem base/fundamento na confissão em GFIP, devendo por este meio ser cobrada. • Deve ser, portanto, mantido o crédito tributário lançado.

5. Décimo terceiro de 2006:

• **Contribuições para a Previdência Social:** a partir dos dados declarados pelo Contribuinte em GFIP, constata-se que seriam devidas contribuições previdenciárias (empresa e SAT) no montante de R\$ 191.388,65. Apuramos, outrossim, o montante recolhido (diretamente pelo Contribuinte) de R\$ 9.802,96, do que resulta um saldo devedor de R\$ 181.585,69. Por isso, os valores lançados – R\$ 70.525,17 (contribuição da empresa mais SAT – processo DEBCAD 37.317.698-8) e R\$ 46.244,94 (contribuição de segurados – processo DEBCAD 37.317.701-11) – devem ser mantidos.

• **Contribuições para outras entidades/terceiros** – o quadro abaixo resume o montante do crédito tributário devido (processo DEBCAD 37.317.699-6). O crédito tributário apurado com base na folha de pagamentos é de R\$ 37.483,66; o valor lançado em GFIP é de R\$ 2.076,69 e o valor recolhido é R\$ 2.415,06. O crédito declarado em GFIP (R\$ 2.076,69) é inferior ao crédito recolhido (R\$ 2.415,06). Entretanto, como total lançado (R\$ 18.593,00) é inferior ao total apurado em folha de pagamento (R\$ 37.483,66), o crédito lançado deverá ser mantido.

Lançamento DEBCAD 37.317.702-0

Por versar sobre o descumprimento de obrigação tributaria acessória, o lançamento fiscal DEBCAD 37.317.702-0, está, em matéria de decadência, sujeito à regra do inciso I do artigo 173 do CTN.

Por outro lado, em face das alterações promovidas na Lei 8.212/91 para Lei 11.941/09, especialmente nos casos de inadimplemento da obrigação de prestar informações através de GFIP e considerando as disposições do artigo 106 do CTN, a determinação da multa aplicável neste caso passou pela comparação da sistemática então vigente na Lei 8.212/91 com a introduzida pela Lei 11.941/09, o que está demonstrado em documento anexado ao Relatório Fiscal (fls. 90/91), do qual se extrai a constatação de o respectivo Auto de Infração compreende somente as competências de janeiro e décimo terceiro de 2006 (já que a multa aplicável às demais competências foi obtida com a aplicação das alterações introduzidas pela Lei 11.941/09), resultando no montante de R\$ 106.710,10.

É necessário, neste caso, analisar, portanto, apenas os valores relativos à competência de janeiro e ao décimo terceiro de 2006:

1. Janeiro de 2006: as contribuições devidas (contribuições patronais e de empregados, com as deduções de salário famílias e maternidade), apuradas a partir dos valores constantes da folha de pagamento resultam no montante de R\$ 197.391,27, tendo sido declarado em GFIP o montante de R\$ 76.595,08. Desta forma, o montante da multa aplicada - R\$ 53.355,05 – deve ser mantido.

2. Décimo terceiro salário de 2006: as contribuições devidas (contribuições patronais e de empregados, com as deduções de salário famílias e maternidade), apuradas a partir dos valores

constantes da folha de pagamento resultam no montante de R\$ 191.364,91, tendo sido declarado em GFIP o montante de R\$ 10.817,68. Desta forma, o montante da multa aplicada – R\$ 53.355,05 – deve ser mantido. Assim sendo, quanto ao lançamento fiscal DEBCAD 37.317.702-0, e, sob o aspecto quantitativo, a multa aplicada deve ser mantida.

A determinação da multa aplicável

As disposições legais que fundamentam a aplicação de multa nos lançamentos compreendidos neste processo estão informadas nos anexos denominados Fundamentos Legais do Débito (FLD) e no Auto de Infração relativo ao DEBCAD 37.317.702- 0 (fls. 96/97, 105/106, 114/115 e 119).

Por oportuno, convém ressaltar que a autoridade julgadora administrativa não tem competência funcional para decidir sobre a legalidade ou constitucionalidade de normas que estejam formalmente vigentes e dotadas de eficácia, estando, aliás, impedida de afastar suas aplicações, sob a alegação de inconstitucionalidade (artigo 26-A do Decreto 70.235/1972).

Além do mais, não tem qualquer fundamento a alegação de que teria sido aplicada concomitante mais de um tipo de multa, em relação ao mesmo fato gerador (o que, aliás, não foi demonstrado pelo Contribuinte).

Na realidade, em face das mudanças, introduzidas pela Lei 11.941/09 na Lei 8.212/91, na sistemática de determinação da multa incidente, em determinadas situações, introduzidas, a Fiscalização informou e demonstrou a realização do procedimento de comprar ambas as sistemáticas (fls. 85/86, item 4.8 do Relatório Fiscal e fls. 90/91).

A incidência de taxa SELIC

A incidência de acréscimos legais, calculados com base na taxa SELIC é legalmente viável e tem fundamento nos dispositivos legais informados nos já aludidos anexos FLD.

Ainda, quanto à aplicação da taxa SELIC para determinar os acréscimos legais (juros) incidentes sobre as contribuições previdenciárias, convém destacar que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já firmou entendimento no sentido de sua legalidade. Com efeito, no Acórdão relativo ao Recurso Especial nº 1.086.603 – PR (2008/0175953-1), o Ministro Relator Teori Albino Zavascki, em sessão realizada em 18/08/2009, assim se manifestou em seu voto:

Quanto ao “*impedimento constitucional*” da cobrança de juros anuais superiores a 12%, ressalvo que o disposto no artigo 192 da Constituição Federal que, aliás, jamais havia sido regulamentado, foi revogado pela Emenda Constitucional 40, de 2003.

Conclusão

Assim sendo, em face das circunstâncias, dos fatos e razões de direito, ora aduzidas, e tudo o mais que dos autos consta, julgo procedente em parte a impugnação, ficando retificados os lançamentos fiscais na forma indicada no quadro abaixo

DEBCAD 37.317.698-8			DEBCAD 37.317.699-6			DEBCAD 37.317.700-3		
CONTRIBUIÇÕES PARA EMPRESA E PARA O SAT			CONTRIBUIÇÕES PARA TERCEIROS			CONTRIBUIÇÕES SEGURADOS		
COMP.	DE	PARA	COMP.	DE	PARA	COMP.	DE	PARA
set/06	41.843,86	0,00	set/06	11.031,56	11.031,56	set/06	14.424,62	0,00
out/06	25.399,18	0,00	out/06	6.696,15	6.696,15	out/06	8.558,18	0,00
nov/06	27.520,14	27.520,14	nov/06	7.255,31	7.255,31	nov/06	9.394,90	9.394,90
dez/06	23.521,94	17.789,26	dez/06	6.201,24	6.201,24	dez/06	6.682,80	0,00
13/2006	70.525,17	70.525,17	13/2006	18.593,00	18.593,00	13/2006	(DEBCAD 37.317.701-1)	

Por estas razões, e considerando as exclusões indicadas no quadro acima, os créditos tributários passam a ser assim compostos (ficando integralmente mantidos os lançamentos DEBCAD 37.317.699-6 e DEBCAD 37.317.702-0):

LANÇAMENTO 37.317.698-8				
DEMONSTRATIVO DE RETIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO FISCAL				
	PRINCIPAL	JUROS	MULTA	TOTAL
ORIGINAL	476.974,98	273.116,88	271.535,72	1.021.627,58
EXCLUSÕES	361.140,41	213.179,28	220.627,62	794.947,31
SALDO	115.834,57	59.937,60	50.908,10	226.680,27

LANÇAMENTO 37.317.700-3				
DEMONSTRATIVO DE RETIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO FISCAL				
	PRINCIPAL	JUROS	MULTA	TOTAL
ORIGINAL	139.940,50	81.593,00	87.387,02	308.920,52
EXCLUSÕES	130.545,60	76.716,11	80.340,84	287.602,55
SALDO	9.394,90	4.876,89	7.046,18	21.317,97

Em sede de Recurso Voluntário o contribuinte segue sustentando a decadência para o Debcad que não foi reconhecido como caduco, segue sustentando nulidade, segue sustentando ausência de fato gerador, a base de cálculo apurada, a multa e os juros.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheira Fernanda Melo Leal, Relatora.

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

Quanto à decadência, ela já foi reconhecida na decisão de piso e devidamente explanada. Ratifico o entendimento da DRJ.

Preliminar - Nulidade

No presente processo houve o atendimento integral a todos requisitos específicos da notificação fiscal - houve o regular lançamento, procedimento administrativo por meio do qual o órgão que administra o tributo qualificou o sujeito passivo, consignou o valor do crédito tributário devido, o prazo para recolhimento ou apresentação de impugnação ao lançamento, bem como a disposição legal infringida, constando a indicação do cargo e o número de matrícula do chefe do órgão expedidor.

Verifica-se, pois, que a nulidade do lançamento somente poderia ser declarada no caso de não constar, ou constar de modo errôneo, a descrição dos fatos ou o enquadramento legal de modo a consubstanciar preterição do direito à defesa. Fato esse que não ocorreu em nenhuma hipótese no processo em análise.

A descrição dos fatos é um dos requisitos essenciais à formalização da exigência tributária, mediante o procedimento de lançamento. Por meio da descrição, revelam-se os motivos que levaram ao lançamento, estabelecendo a conexão entre os meios de prova coletados e/ou produzidos e a conclusão a que chegou a autoridade fiscal.

Seu objetivo é, primeiramente, oportunizar ao sujeito passivo o exercício do seu direito constitucional de ampla defesa e do contraditório, dando-lhe pleno conhecimento do desenrolar dos fatos e, após, convencer o julgador da plausibilidade legal da notificação, demonstrando a relação entre a matéria consubstanciada no processo administrativo fiscal com a hipótese descrita na norma jurídica.

É necessário, portanto, que o auditor-fiscal relate com clareza os fatos ocorridos, as provas e evidencie a relação lógica entre estes elementos de convicção e a conclusão advinda deles. Não é necessário que a descrição seja extensa, bastando que se articule de modo preciso os elementos de fato e de direito que levaram o auditor ao convencimento de que a infração deve ser imputada ao contribuinte. TUDO isto foi devidamente atendido pelas autoridades fiscais.

Assim, resta claro que não houve qualquer arbitrariedade ou atitude sorrateira por parte da autoridade fiscal. Pelo contrário. O procedimento fiscal sempre primou pela transparência e oportunidade de colaboração do contribuinte.

Ademais, não houve também qualquer ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa (artigo 5º, inciso LV da CF/88). Ao contrário, o recorrente teve resguardado o seu direito à reação contra atos que lhe foram supostamente desfavoráveis, momento esse em que a parte interessada exerceu o direito à ampla defesa, cujo conceito abrange o princípio do contraditório.

A observância da ampla defesa ocorre quando é dada ou facultada a oportunidade à parte interessada em ser ouvida e a produzir provas, no seu sentido mais amplo, com vista a demonstrar a sua razão no litígio.

Desta forma, quando a Administração Pública antes de decidir sobre o mérito de uma questão administrativa dá à parte contrária à oportunidade de impugná-la da forma mais ampla que entender, o que aconteceu no processo em epígrafe, não está infringindo, nem de longe, os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório

Resta muito claro, pois, que o contribuinte teve todos os seus direitos de defesa devidamente reservados e garantidos, o processo fiscal cumpriu todas as suas etapas, a notificação fiscal está completa e clara, e o contribuinte teve acesso a tudo. Assim, não merece acolhimento esta preliminar levantada.

Da multa e dos juros

No que se refere ao questionamento do Recorrente acerca da ofensa ao princípio da vedação ao confisco, entendo que não cabe a este colegiado tal análise, pois não há competência para determinar questões constitucionais. Tal fato está pacificado em Súmula.

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Acórdãos Precedentes: Acórdão nº 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão nº 103-21568, de 18/03/2004 Acórdão nº 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão nº 108-06035, de 14/03/2000 Acórdão nº 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão nº 203-09298, de 05/11/2003 Acórdão nº 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão nº 202-15674, de 06/07/2004 Acórdão nº 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão nº 204-00115, de 17/05/2005

Quanto a aplicação da SELIC, o tema já está devidamente pacificado. A Súmula CARF de número 4 não traz nenhum ponto de dúvida em relação à sua aplicação. Vejamos:

Súmula nº 4 - CARF: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos nos períodos de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Mais ainda. Aos tributos federais, a partir de 1º de janeiro de 1996, a taxa SELIC passou a ser o índice de juros e correção monetária a ser aplicado desde o pagamento indevido, por força do art. 39, § 4º, da Lei 9.250/95. Além disso, fulcral mencionar a Súmula Carf 108, que não traz dúvida acerca da aplicação do juros sobre o valor da multa. Vejamos:

Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vale dizer, para os tributos federais deve ser aplicada a taxa Selic (instituída pela Lei nº 9.250/95) e não mais o regramento previsto no Código Tributário Nacional, haja vista que ele próprio abre espaço para que cada ente da federação legisle de forma distinta quanto aos seus tributos.

Quanto à aplicação da multa discute-se se a retroatividade benigna deve ser aferida mediante o processo estabelecido na Súmula 119 ou se deve ser aplicado a norma do art. 32-A da Lei 8212/91.

Como dito pela Câmara Superior, considerando que a própria representação da Fazenda Nacional já se manifestou pela dispensa de apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões e interposição de recursos, bem como recomenda a desistência dos já interpostos, para os períodos de apuração anteriores à alteração legislativa que aqui se discute (Lei nº 11.941, de 2009), deve-se aplicar, para os casos ainda não definitivamente julgados, os termos já delineados pela jurisprudência pacífica do STJ e, assim, apurar a retroatividade benigna a partir da comparação do quantum devido à época da ocorrência dos fatos geradores com o regramento contido no atual artigo 35 da lei 8.212/91, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, mesmo em se tratando de lançamentos de ofício. Devendo-se aplicar a penalidade que alude art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de, pelo menos, 75%, apenas aos fatos geradores posteriores ao início de sua vigência.

Cabe ressaltar que, na vigência da legislação anterior, havia previsão de duas penalidades, uma de mora, e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória, esta

prevista no art. 32, inciso IV, §§ 4º e 5º, em razão da não apresentação de GFIP ou apresentação com dados não correspondentes aos fatos geradores, imposições que, a depender o caso concreto, poderiam alcançar a alíquota de 100%, sendo certo que tal penalidade não foi expressamente tratada no citado Parecer SEI 11315/2020.

Como se viu, na nova legislação, que tem origem na MP 449/08, o art. 35 da lei 8.212/91 continuou a tratar de multa de mora pelo recolhimento em atraso, passando a exigir para as contribuições previdenciárias a mesma penalidade moratória prevista para os tributos fazendários (art. 61 da Lei 9.430/96). Por outro lado, a mesma MP 449 inseriu o art. 35-A na Lei 8.212/91, e, assim, da mesma forma, passou a prever, tal qual já ocorria para tributos fazendários, penalidade a ser imputada nos casos de lançamento de ofício, em percentual básico de 75% (art. 44 da Lei 9.430/96).

Como a tese encampada pelo STJ é pela inexistência de multas de ofício na redação anterior do art. 35 da Lei 8.212/91, resta superado o entendimento deste Conselho Administrativo sobre a natureza de multa de ofício de tal exigência.

Por outro lado, não sendo aplicável aos períodos anteriores à vigência da lei 11.941/09 o preceito contido no art. 35-A, a multa pelo descumprimento da obrigação acessória relativo à apresentação da GFIP com dados não correspondentes (declaração inexata), já não pode ser considerada incluída na nova penalidade de ofício, do que emerge a necessidade de seu tratamento de forma autônoma.

Assim, considerando a mesma regra que impõe a aplicação a fatos pretéritos da lei que comina penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração, conforme art. alínea “c”, inciso II do art. 106 da Lei 5.172/66 (CTN), e de rigor que haja comparação entre a multa pelo descumprimento de obrigação acessória amparada nos §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, com a nova penalidade por apresentação de declaração inexata, a saber, o art. 32-A da mesma Lei.

Assim, temos as seguintes situações:

- os valores lançados, de ofício, a título de multa de mora, sob amparo da antiga redação do art. 35 da lei 8.212/91, incidentes sobre contribuições previdenciárias declaradas ou não em GFIP e, ainda, aquela incidente sobre valores devidos a outras entidades e fundos (terceiros), para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pela nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Lei 11.941/09;

- os valores lançados, de forma isolada ou não, a título da multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pelo que dispõe o art. o art. 32-A da mesma Lei;

Portanto, no caso em apreço, impõe-se afastar a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, devendo ser aplicada a retroatividade benigna a partir da comparação da multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91 com a que seria devida com base no art. art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

Neste ponto, pois, dou provimento ao Recurso.

Da apuração do crédito fiscal

Como fora mencionado no relatório, a Fiscalização juntou cópia de resumos das folhas de pagamento (fls. 27/38 e 58/69) e do extrato das respectivas GFIP (fls. 70/82). Os valores constantes de tais documentos – resumo das folhas de pagamento e extratos das GFIP – os quais refletem as informações prestadas pelo próprio Contribuinte, foram aqueles usados pela auditoria para calcular as diferenças e lançar o crédito fiscal.

Vale dizer, as bases de cálculo consideradas pelo lançamento fiscal foram exatamente aquelas apuradas pelo próprio Contribuinte e correspondem à soma das rubricas “821 – SAL.CT.INSS” e “829 – S. CT. INSS 13. As contribuições de segurados empregados correspondem à soma das rubricas “410 – INSS” e “413 – INSS 13º. RES”.

Merece repetir que como o lançamento fiscal foi realizado, conforme consta do Relatório, com base nas folhas de pagamento, comparadas com as correspondentes GFIP (tudo corroborado pelos registros contábeis), não há como admitir a ocorrência de cerceamento do direito de defesa, pois os valores lançados foram obtidos a partir das informações prestadas pelo próprio Contribuinte.

A DRJ, na sua decisão de piso, analisou detalhadamente cada aspecto do lançamento, fazendo todos os ajustes necessários, de forma pormenorizada.

Vimos que, quanto às demonstrações dos aproveitamentos dos recolhimentos diretos realizados e das retenções sofridas pelo Contribuinte nas notas fiscais/faturas de serviços de cessão de mão-de-obra, realmente o lançamento fiscal não logrou fazê-lo ou eventualmente não os considerou. Assim, fora devidamente creditados ao Contribuinte na decisão de piso.

Da mesma forma os aproveitamentos dos recolhimentos diretos realizados e das retenções sofridas pelo Contribuinte nas notas fiscais/faturas de serviços de cessão de mão-de-obra. O lançamento fiscal não logrou fazê-lo ou eventualmente não os considerou, por isso, tais valores também foram creditados ao Contribuinte.

Sendo assim, sopesando os princípios com a realidade do presente processo, entendo que restou evidenciado os motivos que ensejaram o lançamento e a decisão pela manutenção do lançamento fiscal. A Recorrente não apresentou provas que corroborasse sua argumentação de que o lançamento estaria equivocado.

Por tudo quanto exposto, voto por não conhecer das alegações de caráter confiscatório da multa, rejeitar as preliminares e no mérito voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, com relação a retroatividade benigna da multa.

CONCLUSÃO:

Diante tudo o quanto exposto, voto no sentido rejeitar as preliminares, não conhecer das alegações de inconstitucionalidade e no mérito DAR PARCIAL provimento ao Recurso, nos moldes acima expostos.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal