



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

**Processo nº** 11060.002473/2010-33  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2803-001.944 – 3ª Turma Especial  
**Sessão de** 21 de novembro de 2012  
**Matéria** REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS: PARCELAS EM FOLHA DE PAGAMENTO.  
**Recorrente** ASSOCIAÇÃO EDUCACIONAL SÃO PAULO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/05/2010

**FISCALIZAÇÃO. PERÍODOS COINCIDENTES.**

A autoridade fiscal pode a qualquer momento fiscalizar e cobrar tributos desde que não extinto o direito da fazenda pública constituir o crédito tributário em razão da decadência, nos termos do art. 149 do CTN e art. 33 da Lei 8.212/91. Assim, o período já fiscalizado não constitui ato jurídico perfeito ou direito adquirido em face da fazenda pública, podendo a fiscalização constituir crédito tributário sempre que devido, desde que o período lançado não esteja decadente. O contribuinte foi cientificado dos procedimentos realizados pela autoridade fiscal.

**FATO GERADOR. MOMENTO DA OCORRÊNCIA.**

O fato gerador da obrigação tributária de natureza previdenciária aperfeiçoa-se com a prestação do serviço e não com a efetivação do pagamento.

**TAXA DE JUROS**

São devidas e legais a aplicação de taxa de juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, bem como, a aplicação da taxa SELIC, enunciadas nas súmulas 4º e 5º do CARF.

**MULTA. RETROATIVIDADE. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO.**

Fica assegurada à empresa a aplicação da multa prevista na legislação atual, se mais benéfica.

**Recurso Voluntário Provido em Parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do(a) relator(a), para aplicar a multa prevista no art. 35-A da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 11.941/2009, que deve ser comparada à multa do lançamento fiscal, prevalecendo a mais favorável ao contribuinte.

(Assinado digitalmente)

Helton Carlos Praia de Lima – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Helton Carlos Praia de Lima, Andre Luis Marsico Lombardi, Oseas Coimbra Junior, Gustavo Vettorato, Natanael Vieira dos Santos, Amilcar Barca Teixeira Junior.

## Relatório

### DO LANÇAMENTO

Trata-se de Auto de Infração (AI nº 37.282.287-8/2010) lançado contra a empresa acima identificada, no qual são exigidas contribuições sociais previdenciárias da parte da empresa e as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho - RAT, incidentes sobre remunerações pagas a segurados empregados e a contribuintes individuais, e diferenças de acréscimos legais decorrentes do recolhimento em atraso das contribuições pagas em GPS.

As bases de cálculo correspondem às remunerações dos empregados e contribuintes individuais apuradas nas folhas de pagamento e na contabilidade, não declaradas em GFIP.

Informa, ainda, que a regularidade do recolhimento das contribuições previdenciárias do período 04/2005 a 12/2007 foi verificada em ação fiscal específica (Batimento GFIP x GPS), com encerramento em 09/07/2008, na qual foram lançados os LDC nº 37.123.717-3 e 37.123.718-1. Da mesma forma, em 24/05/2005, foi lançado o LDCG nº 35.781.134-8, referente ao Batimento GFIP x GPS do período 10/2003 a 03/2005.

Para apuração das diferenças devidas no presente lançamento, foram deduzidas as contribuições recolhidas em GPS, bem como os valores lançados em LDC no período fiscalizado.

Procedeu-se à comparação entre os valores de multa previstos nos regimes anterior e posterior à Lei 11.941/2009, resultando na retroação benigna da legislação, conforme discriminativo de fls. 39/40.

### DA CIÊNCIA DO LANÇAMENTO

O contribuinte foi cientificado do lançamento fiscal em 18/08/2010, apresentando impugnação.

A decisão de primeira instância administrativa fiscal deu procedência parcial à impugnação declarando excluídas as competências 01/2005 a 07/2005 em razão da decadência, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, por haver recolhimento parcial de contribuições sociais.

### DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O contribuinte foi cientificado da decisão em 25/03/2011, inconformado interpôs recurso voluntário, alegando em síntese:

### Preliminarmente

- os períodos exigidos nos meses de 01/2007 a 12/2007 já foram objeto de fiscalização;

- houve violação da segurança jurídica. O contribuinte em nenhum momento agiu de má-fé. Todos os documentos solicitados foram apresentados.

#### No Mérito

- a fiscalização não apurou de forma correta as contribuições previdenciárias. Se durante o mês de fevereiro é creditada a folha de janeiro, somente em março deve ocorrer o pagamento da respectiva contribuição previdenciária. A fiscalização, todavia, exige o recolhimento já em fevereiro, no dia 2, antes mesmo do pagamento da folha de salários, que, de acordo com a CLT, pode ocorrer até o 5º dia útil do mês. Assim, a competência de janeiro terá seu vencimento dia 2 de março. Devem ser refeitos os cálculos;

- sobre os 15 primeiros dias de afastamento por motivo de auxílio-doença pago pela empresa não incidem contribuição previdenciária;

- a multa é excessiva e confiscatória. Não há razão para que sejam cumuladas duas multas na mesma autuação, pois somadas fogem completamente da razoabilidade;

- a aplicação da taxa selic é ilegal;

- por fim, requer o cancelamento do lançamento fiscal.

#### Voto

Conselheiro Helton Carlos Praia de Lima, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche todos os requisitos de admissibilidade, razão pela qual, passo a analisá-lo.

A autoridade fiscal pode a qualquer momento fiscalizar e cobrar tributos desde que não extinto o direito da fazenda pública constituir o crédito tributário em razão da decadência, nos termos do art. 149 do CTN e art. 33 da Lei 8.212/91. Assim, o período já fiscalizado não constitui ato jurídico perfeito ou direito adquirido em face da fazenda pública, podendo a fiscalização constituir crédito tributário sempre que devido, desde que o período lançado não esteja decadente. O contribuinte foi cientificado dos procedimentos realizados pela autoridade fiscal.

Ressalta-se que as fiscalizações se referem a objetos distintos, uma relativa a batimento GFIP x GPS, a outra fiscalização plena, portanto verificação e objetos distintos.

O salário de contribuição para o segurado empregado corresponde à totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador nos termos

da lei ou do contrato, convenção, acordo coletivo ou sentença normativa, nos termos do art. 28, I da Lei 8.212/91.

Para o segurado contribuinte individual a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, nos termos do art. 28, III da Lei 8.212/91.

Nota-se que o fato gerador é o “trabalho ou serviço realizado no mês” e não o pagamento. Se não fosse assim, bastaria o empregador não pagar a remuneração decorrente do trabalho ou serviço que não haveria fato gerador. Não foi essa a intenção do legislador.

A empresa é obrigada a reter e recolher as contribuições arrecadas dos segurados a seu serviço, bem como, recolher as contribuições patronais devidas, até o dia estabelecido em lei relativo ao mês seguinte ao da competência do fato gerador, nos termos do art. 30, inciso I da Lei 8.212/91.

Assim sendo, realizado o trabalho ou serviço em um determinado mês o recolhimento das contribuições previdenciárias se dará no mês seguinte. Correto procedimento utilizado pela fiscalização. O argumento do contribuinte de que a competência de janeiro terá seu vencimento dia 2 de março não procede. Não houve violação da segurança jurídica.

#### AUXÍLIO-DOENÇA. PRIMEIROS 15 DIAS DE AFASTAMENTO DO EMPREGADO PAGO PELO EMPREGADOR.

A decisão de primeira instância constante do acórdão 12-35.930 – 13ª Turma da DRJ/RJ1, de 25 de fevereiro de 2011, processo 11060.002473/2010-33, ressalta que não há nos autos nenhuma evidência de que tais valores tenham sido incluídos no lançamento, entretanto, recorrendo sobre o tema concluiu pelo indeferimento do pedido, como segue:

##### *Da Natureza Salarial dos Primeiros 15 Dias de Afastamento por Auxílio-Doença*

38. *A impugnante contesta a inclusão nas bases de cálculo do presente lançamento dos valores pagos a título de auxílio-doença/acidentário nos primeiros quinze dias de afastamento do segurado.*

39. *Há que se ressaltar, inicialmente, que não há nos autos nenhuma evidência de que tais valores tenham sido incluídos no lançamento, razão pela qual cabe à interessada o ônus da impugnação específica dos fatos extintivos, impeditivos e modificativos que alega.(nosso grifo)*

40. *Todavia, por amor ao debate e para o perfeito esclarecimento do tema, transcrevem-se as normas aplicáveis à espécie:*

*[...]*

43. *Outrossim, o §3º do art. 60 da Lei 8.213/91 dispõe de forma cristalina que "durante os primeiros quinze dias consecutivos ao do afastamento da atividade por motivo de doença, incumbirá à empresa pagar ao segurado empregado o seu salário integral". Ora, se nos primeiros 15 dias de afastamento cabe à empresa*

*pagar o salário e sendo este o elemento nuclear do conceito de remuneração, forçoso é concluir que a parcela ora examinada integra o campo de incidência das contribuições previdenciárias.*

Da análise do relatório fiscal do lançamento de DEBCAD 37.282.287-8/2010, processo 11060.002473/2010-33, fls. 211/217, não consta menção de levantamento fiscal de valores relativos aos “15 primeiros dias de auxílio-doença pago pelo contribuinte”. Das planilhas apresentadas pela fiscalização “GFIPs Enviadas”, fls. 187/209, também não são mencionados valores para esta rubrica. Constatam-se valores a título de salário-família, salário maternidade, Remuneração Contribuinte Individual (CI), remuneração de segurado empregado (SE), contribuição base segurados, bem como, demonstrativo de base de cálculo e contribuições constantes em folha de pagamento, GFIP válida, Fato gerador não declarado, fatos geradores declarados/substituídos.

Como resultado da ação fiscal na empresa foram lançados os seguintes autos de infração: - AIOA - Debcad 37.238.221- 5 - CFL7 8 - por omissão de fatos geradores ou informação incorreta em GFIP, após MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/09; - AIOP - Debcad 37.282.287-8 - parte patronal; - AIOP - Debcad 37.282.286-0 - parte descontadas dos segurados e, AIOP - Debcad 37.282.288-6 - contribuições de outras entidades e fundos (terceiros).

O contribuinte não menciona os valores e as competências onde constam os valores de “15 primeiros dias de auxílio-doença pago pelo contribuinte”. Apenas alega que tais valores não estão sujeitos à incidência de contribuições previdenciárias.

Assim, diante do exposto, indefiro o pleito do contribuinte quanto aos valores de “15 primeiros dias de auxílio-doença pago pelo contribuinte” por não constar dos autos.

#### JUROS E TAXA SELIC

São devidas e legais a aplicação dos juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Receita Federal do Brasil, bem como, a aplicação da taxa SELIC, enunciadas nas súmulas 4º e 5º do CARF, *in verbis*:

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

*Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.*

#### MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

As contribuições previdenciárias são tributos lançados por homologação nos termos do art. 150 do CTN. Corrobora com o entendimento o Superior Tribunal de Justiça - STJ, REsp 289181/MG.

A multa aplicada pela Lei 8.212/91, na redação introduzida pela Lei 11.941/2009, estabelece a distinção entre multa de mora (art. 35) e a multa de ofício (art. 35-

A). Suas aplicações devem seguir formas distintas, aplicando-se para a multa de mora o art. 61 da Lei 9.430/96, e para a multa de ofício o art. 44 da Lei 9.430/96. Este entendimento, também, é corroborado pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ no Processo - AGRESP 200601560547.

A multa de mora, art. 35 da Lei 8.212/91, deve ser aplicada para pagamento fora do prazo previsto na legislação e será calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso limitada a 20% (vinte por cento), nos termos do art. 61 da Lei 9.430/96.

A multa de ofício, art. 35-A da Lei 8.212/91, deve ser aplicada nos termos do art. 44 da Lei 9.430/96 (I - 75% 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; II - 50%, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal). O lançamento de ofício está previsto no art. 149 do CTN:

Outrossim, o Supremo Tribunal Federal – STF fixou entendimento no sentido de que as cominações impostas por meio de lançamento de ofício decorrem do fato de omissão na declaração e recolhimento intempestivos da contribuição, nos termos do Processo -RE-AgR 241087. O julgado é acompanhado pelo STJ, REsp 330519/RS, e Tribunais Federais - TRF-3ª Região, AC 94.03.010836-3/SP, e TRF-1ª Região, AC 1997.01.00.047531-2/DF; que compreendem que deve ser efetuado o lançamento de ofício quando constatada diferença a menor, ou inexistência de pagamento, ou irregularidades na declaração de tributos sujeitos a lançamento por homologação (omissão ou inexatidão).

As alterações trazidas pela Lei 8.212/91 quanto à aplicação da multa devem ser observadas no caso objeto de análise, buscando o disposto nos artigos 106, inciso II, e 112, ambos do CTN, no sentido de se analisar e aplicar a norma que for mais benéfica ao contribuinte.

A análise será realizada pela comparação entre os valores das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei 11.941, de 2009; por descumprimento de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei 11.941, de 2009; e por multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, acrescido pela Lei 11.941, de 2009.

Ante ao exposto, por se tratar de diferenças não recolhidas na época própria (recolhimento intempestivo da contribuição), refere-se a lançamento de ofício. Assim, a multa a ser aplicada será a do art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei 11.941, de 2009, que deve ser comparada à multa do lançamento, prevalecendo a mais favorável ao contribuinte.

Não há ofensa ao princípio da capacidade contributiva previsto no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal, pois efetuado lançamento fiscal na forma da lei não pode ser considerado confiscatório, pois este juízo de admissibilidade já foi feito pelo poder legislativo quando da sua aprovação. Cabe a autoridade administrativa aplicar as determinações legais e zelar pelo cumprimento da obrigação tributária, respeitando o princípio da legalidade. A lei em vigor, cuja invalidade ou inconstitucionalidade não foi declarada, deve ser cumprida pela administração pública por força do ato vinculado. Não é possível, no âmbito administrativo, afastar aplicação de legislação nos termos do art. 26-A do Decreto nº. 70.325/72, acrescentado pela MP nº 449/2008.



Processo nº 11060.002473/2010-33  
Acórdão n.º **2803-001.944**

**S2-TE03**  
Fl. 336

O crédito tributário encontra-se revestido das formalidades legais do art. 142 e § único, e arts. 97 e 114, todos do CTN, com período apurado, discriminação dos fatos geradores por intermédio do Relatório Fiscal - REFISC; com Discriminativo do Débito - DD; as Instruções para o Contribuinte – IPC; os Fundamentos Legais do Débito – FLD; a identificação do contribuinte, identificação do Auditor Fiscal notificante; e demais informações constantes dos autos, consoante artigo 33 da Lei nº 8.212/91.

### CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto em dar provimento parcial ao recurso para aplicar a multa prevista no art. 35-A da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 11.941/2009, que deve ser comparada à multa do lançamento fiscal, prevalecendo a mais favorável ao contribuinte.

(Assinado digitalmente)

Helton Carlos Praia de Lima