



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11330.000439/2007-00
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-010.380 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de março de 2023
Recorrente MARKAR EMPREENDIMENTOS E SERVIÇOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 28/02/2002

CONTRIBUIÇÃO PARA TERCEIROS. DEDUÇÕES

A falta de recolhimento das contribuições destinadas aos terceiros caracteriza-se como descumprimento da obrigação principal. Não é possível deduzir valores de retenção, de salário família e de salário maternidade dos valores devidos a terceiros, por se tratarem de contribuições de espécies diferentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto da decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de fls. 652/668, a qual julgou procedente em parte o lançamento pela falta de pagamento de contribuições sociais previdenciárias, relacionadas ao período de apuração: 01/01/1999 a 28/02/2002.

Peço vênia para transcrever o relatório produzido na decisão recorrida:

Trata o presente de crédito tributário de contribuições previdenciárias relativas à parte da empresa, a destinada ao financiamento da complementação das prestações por acidentes do trabalho — SAT (até 06/97), e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos

ambientais do trabalho, GILRAT (competências a partir de 07/97) e a Terceiros, no período de 01/1999 a 02/2002. O valor do presente lançamento é de R\$ 174.547,69, consolidado em 29/10/2004.

2. De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 65/66, a NFLD teve "...como fato gerador as diferenças apuradas no confronto entre as folhas de pagamento e rescisões de contrato de trabalho, contra as GRPS/GPS e os II% destacados nas notas fiscais de serviço e retidos pelos contratantes, bem como, as diferenças apuradas no confronto entre os valores lançados na GFIP e as Folhas de Pagamento".

3. Foram examinados os seguintes documentos: folhas de pagamento, rescisões de contrato de trabalho, recibos de pró-labore, GFIP, notas fiscais de serviço e GRPS/GPS. Foi elaborada uma planilha de fls. 67/70, com as bases de cálculo e as diferenças encontradas.

Da Impugnação

O contribuinte foi intimado e impugnou o auto de infração, e fazendo, em síntese, através das alegações a seguir descritas.

4. Inconformada a Impugnante apresenta a defesa de fls. 77/83 e anexos de fls. 84/167, alegando, em síntese:

4.1 Que de acordo com o Mandado de Procedimento Fiscal que determinou a ação fiscal a ser executada na Impugnante o objeto desta ação é a lavratura de NFLDs substitutivas às NFLDs de nº 35.492.377-3 e 35.492.378-1, bem como a análise dos Ais nº 35.492.381-1 e 35.492.382-0, uma vez que as referidas Notificações foram tornadas nulas em razão da existência de vícios insanáveis.

4.2 Tal decisão surpreendeu a Defendente, uma vez que está clara a inexistência de fato gerador contido na NFLD 35.492.378-1, pois as diferenças encontradas na referida NFLD originam-se da apropriação dos valores recolhidos ao INSS seja através das guias de código 2100, seja através das guias recolhidas pelos seus tomadores de serviço de código 2631 para pagamento dos valores arbitrados pela fiscalização a título de adicional de SAT. As alíquotas a título de SAT não poderiam ser majoradas para 4%, 6% e 8% em razão da não apresentação do Laudo Técnico de Condições Ambientais que originou o AI 35.492.381-1 e ainda a não apresentação de Perfil Profissiográfico que originou o AI 35.492.382-0. Tanto é verdade que ambos foram tomados improcedentes na mesma data que foi proferida a NULIDADE da NFLD 35.492.378-1.

4.3 A autoridade administrativa não poderia declarar NULO débito sabidamente improcedente. A não existência de fato gerador torna ilegítimo o lançamento e via de consequência, improcedente.

4.4 Em obediência ao MPF e ao Termo de Intimação para Apresentação de Documentos e ainda considerando que o fato gerador da NFLD 35.492.378-1 foi a majoração da alíquota do SAT, causou surpresa constatar que a NFLD ora impugnada apresenta alíquota de SAT condizente com a atividade da empresa: 2%.

4.5 Pela análise do RADA — Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados e do DAD — Discriminativo Analítico de Débito podemos constatar que o procedimento da fiscalização não considerou os valores referentes a deduções como redutor dos valores devidos a terceiros.

4.6 Além disso, resta informar que as diferenças apontadas pela fiscalização entre as folhas de pagamento e as GFIPs não correspondem à documentação apresentada durante a ação fiscal. Nesta ocasião foram exibidas as Retificações de Dados do Empregador — RDE, que corrigiram, após a fiscalização original, em 2002, as faltas apontadas pela fiscalização. Toda esta documentação foi protocolada na Caixa Econômica Federal em 18/12/2002, conforme documentação anexa.

Do Mérito

4.7 Alega que não existe na legislação nenhuma vedação a que sejam deduzidos os valores pagos pela empresa a título de salário família e salário maternidade dos valores

devidos a Terceiros. Ao contrário, podemos constatar que a Lei 8.212/91 equipara as contribuições destinadas a terceiros às destinadas à Previdência Social.

4.8 "A cobrança antecipada das contribuições previdenciárias através da retenção de 11% (onze por cento) sobre o valor das Notas Fiscais cujos valores são destinados não apenas ao custeio da Previdência Social, mas também às entidades conveniadas, normalmente denominados terceiros, além do adiantamento do pagamento das cotas de salário-família e, em épocas específicas, o salário-maternidade, torna o contribuinte um credor do INSS, e não, como coloca a fiscalização em obediência às normas ora em vigor, um devedor."

4.9 Requer que a NFLD seja declarada IMPROCEDENTE, levando-se em conta que a empresa acumula créditos previdenciários desde o ano de 1999, para os quais não pleiteou restituição em razão do procedimento fiscal que se iniciou há dois anos.

DA 1ª DILIGÊNCIA

5. Considerando que o Relatório Fiscal não faz qualquer menção a ser o débito oriundo de substituição, o que só pode ser verificado pelo MPF e pela Impugnação, bem como a existência de diferenças de bases em diversas competências entre as NFLDs originais e a presente Notificação, além de outras diferenças apontadas no despacho de fls. 171/172, os autos foram encaminhados em diligência para pronunciamento do Auditor Fiscal notificante.

6. Em resposta à diligência solicitada, o Auditor Fiscal se pronuncia às fls. 175 informando:

6.1 Que esta NFLD substitui as de nº 35.492.377-3 e 35.492.378-1.

6.2 Que em razão das alegações feitas pela Impugnante nas impugnações apresentadas nas NFLD originais foram alteradas a base de cálculo de algumas competências e a exclusão de outras sempre dentro dos mesmos fatos geradores.

6.3 Que na impugnação apresentada pela empresa contra o Auto de Infração lavrado pela não apresentação do Laudo Técnico de Condições Ambientais do Trabalho a Impugnante juntou o LTCAT conseguindo assim a relevação da multa. Dessa forma, quando da substituição das NFLDs originais, nas quais foram cobradas as alíquotas de adicional de SAT, o acréscimo do SAT foi retirado, voltando a alíquota normal da empresa.

6.4 A base de cálculo dos autônomos no valor de R\$ 60,00 nas competências 02/1999, 05/1999 a 12/1999, contida no relatório de fls. 67, aparece na rubrica "14 C. Ind/adm/aut", quando deveria aparecer na base de cálculo "03 BC C. Ind./adm/aut". Com isso essas competências ficaram com o valor devido acrescido de R\$ 51,00, já que a contribuição deveria ser de R\$ 9,00 e não de R\$ 60,00.

2ª DILIGÊNCIA

7. Foram os autos novamente em diligência fiscal a fim de que fosse emitido Relatório Complementar, FORCED, que é um formulário para a retificação do débito e para que fosse dado ciência ao contribuinte do mesmo com reabertura de prazo para manifestação.

8. Conforme informação de fls. 188, as NFLDs nº 35.492.378-1 e 35.492.377-3, tornadas nulas conforme já mencionado acima, foram apensadas ao presente.

9. Tendo em vista que o Auditor Fiscal notificante havia se aposentado, os autos foram encaminhados ao Auditor Fiscal Mauro Clarindo que emitiu o Relatório Fiscal Complementar de fls. 191/192, onde consta as seguintes informações:

9.1 A NFLD nº 35.492.377-3, lavrada em 29/11/02 e que foi anulada em 03/08/04 referia-se a créditos referentes às contribuições de segurados empregados nas competências 13/00 e 13/01 e importava no valor de R\$ 6.831,55. A NFLD nº 35.492.378-1, também anulada na mesma data, referia-se a créditos das contribuições da empresa, seguro de acidente de trabalho e terceiros nas competências 02/99, 04/99, 06/99, 07/99, 09/99 a 11/99, 13/99 a 02/02 e importava no valor de R\$ 189.856,87. A

NFLD nº 35.553.032-5, lavrada em 29/10/04, que em tese seria substitutiva das duas NFLD anuladas, não traz nenhuma relação de valores com as mesmas e tem até valores cobrados em competências que não constavam nelas, onde se conclui que não podemos atribuir a esta NFLD o atributo de substitutiva das NFLDs anuladas.

9.2 Esta NFLD não foi lavrada em substituição as NFLDs anuladas e sim com base em novos valores apurados em outra auditoria fiscal, na qual inclusive foi lavrada a NFLD nº 35.553.033-3 referente a salários indiretos, auxílio alimentação pago em espécie e o Auto de Infração nº 35.553.423-1 no Fundamento Legal 69.

9.3 Informa, ainda, que o presente crédito refere-se, em grande parte, a valores devidos a outras entidades (terceiros) e que no conta-corrente da empresa existem poucos recolhimentos referentes a esta rubrica. Elabora planilha comparativa entre as NFLDs, de fls. 193/194, e planilha com os valores recolhidos pela empresa, separando a parte referente a empresa e a parte referente a terceiros, fls. 195/196.

DA NOVA MANIFESTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

10. Cientificada do Relatório Complementar, a Impugnante se manifesta de fls. 209/211, alegando:

10.1 Que o Auditor Fiscal Mauro Clarindo da Silva, não compareceu na sede da empresa para cumprir a diligência demandada e cometeu os mesmos equívocos do Auditor anterior:

a) No item 2 da NFLD o Auditor Mauro Clarindo observa que a maioria dos débitos é referente à rubrica Terceiros. Ocorre que na NFLD existe um RADA — Relatório De Apropriação de Documentos Apresentados;

b) O Auditor João Carlos Pinto não comunicou ao contribuinte que estava lançando nas GRPS o código errado, além disso ignorou o recolhimento e lavrou uma NFLD, quando deveria orientar o contribuinte acerca da correção da GRPS;

c) Além disso, ignorou os créditos existentes em favor da empresa e encaminhou ao Ministério Público relatório para que fosse oferecida

Denúncia com base no artigo 168-A do Código Penal.

10.2 O Auditor não utiliza o RADA para abater terceiros.

10.3 A empresa apresenta planilha de folha de pagamento e contribuições devidas à Previdência Social, documento anexo às fls. 214/215, com as retenções destacadas nas Notas Fiscais para que ao final deste procedimento fiscal sejam repassados ao contribuinte os valores que lhe couber.

10.4 O Relatório Discriminativo Analítico de Débito, na rubrica "14 C.IND/ADM/AUTONOMO" apresenta erro em seu cálculo.

10.5 Requer: que seja decretada a nulidade em face dos vícios apontados; que seja determinada a total improcedência da presente, pois o contribuinte acumulou créditos a partir do ano de 1999, originários da retenção sobre notas fiscais e que seja devolvido ao contribuinte os créditos que faz jus junto ao INSS, referente ao período apurado na fiscalização, fevereiro de 1999 a fevereiro de 2002.

3ª DILIGÊNCIA

11. Considerando as novas alegações do sujeito passivo os autos foram novamente encaminhados em diligência para que fossem esclarecidos os seguintes pontos:

11.1 Se o presente lançamento é ou não substitutivo dos lançamentos anulados — NFLD's nº 35.492.378-1 e 35.492.377-3, uma vez que o MPF é específico para emissão de NFLD's substitutivas e análise dos AI's (fls. 58). Cabe ressaltar que a NFLD nº 35.553.033-3, lançada na mesma data da presente, foi tornada nula por ter ultrapassado os termos do MPF, já que tratava de fato gerador diferente (auxílio-alimentação pago em dinheiro);

11.2 Parte dos recolhimentos da empresa foi utilizado na NFLD nº 35.553.033-3, que como já informamos foi tornada nula através do Acórdão nº 12-15.157 proferido pela

14 Turma de Julgamento da DRJ/RJ I. Portanto, a presente NFLD deve ser analisada em conjunto com a NFLD nº 35.553.033-3, para que, se for o caso, serem aproveitados os recolhimentos nela utilizados para deduzir deste lançamento.

11.3 Se foram consideradas neste lançamento as retificações feitas pelo contribuinte nas GFIP's do período, após a emissão das NFLD's originais.

11.4 Se as guias recolhidas pelas empresas contratantes do serviço do sujeito passivo, guias referentes à retenção de 11%, foram corretamente apropriadas no presente débito.

12. Em resposta à diligência o Auditor Fiscal Mauro Clarindo se manifesta às fls. 298/301, prestando as seguintes informações:

1. Em relação à alegação da empresa que o auditor não compareceu a sede da mesma e também que não foram utilizados os créditos da empresa para abater terceiros, cabe informar que o representante legal da empresa, o senhor. Celso Ribeiro Gomes, compareceu a Delegacia da Receita Federal do Brasil Previdenciário — Rio de Janeiro — Norte, em 01/12/06 e conforme MPF por ele assinado na mesma data, documento de fls. 197, tomou conhecimento do assunto em relação à apreciação da defesa impetrada pela empresa, e a mesma já não pertencia à circunscrição da Delegacia da Receita Federal do Brasil Previdenciário — Rio de Janeiro — Norte, conforme documento de fls. 199, razão pelo qual o auditor designado a apreciar a defesa não poderia comparecer à empresa, mas solicitou o comparecimento do seu representante legal à Delegacia.

2. Em relação a outras entidades (terceiros), os créditos referentes à Seguridade Social não podem ser utilizados para compensar débitos referentes a outras entidades e também ao contrário, créditos referentes a outras entidades não podem ser utilizados para compensar débitos referentes à Seguridade Social, cabendo a empresa requerer o Pedido de Ajuste de Guia — GPS, junto ao setor competente, o que não foi feito quando a empresa impetrou defesa, e até o momento atual não foi requerido o Ajuste de Guia pela impugnante.

3. À época da apresentação da defesa o processo foi devidamente analisado e mantido o débito, tendo em vista que ficou comprovado que a NFLD lavrada não era substitutiva das NFLDs anuladas e remetido o Relatório Fiscal Aditivo à Impugnante via Correios, por AR, conforme documento de fls. 198, de acordo com a previsão legal.

4. Para lavratura de Notificação fiscal é necessário nova auditoria fiscal, para análise de documentos apresentados e apuração das bases de cálculo e valores recolhidos, que poderão ter sofrido alterações com o tempo decorrido, como exemplo podemos citar, valores quitados, GFIPs retificadoras entregues e novos fatos geradores apurados.

(...)

6. Considerando que a NFLD nº 35.553.032-5, lavrada em 29/10/04, não mantém relação com as NFLDs anuladas e tem como base de cálculo fatos geradores apurados em nova auditoria fiscal realizada na empresa, elaboramos uma planilha demonstrando os valores recolhidos pela impugnante nos códigos 2100 (empresa) e 2119 (outras entidades), tendo como base os valores que constam atualmente no conta corrente da empresa conforme dados apurados no sistema do MF/RFB — SISTEMA DE ARRECADAÇÃO — DATAPREV.

7. Considerando a impossibilidade da análise em conjunto da NFLD nº 35.553.032-5 com a NFLD nº 35.553.033-6, tendo em vista que esta não foi apensada à NFLD nº 35.553.032-5 e que todos os créditos da empresa (GPS e retenção) serão agora deduzidos do crédito constituído através da NFLD nº 35.553.032-5, tendo em vista a nulidade da NFLD nº 35.553.033-3.

8. Considerando que a impugnante não corrigiu de forma correta as GFIPs conforme alegou na defesa, tendo em vista que os valores informados são diferentes dos valores informados nas GFIPs originais (enviadas a CEF na época) e também são diferentes dos valores que constam nos resumos das folhas de pagamento e ainda deixou de apresentar GFIPs corrigidas para as competências 07/99, 06/00, 09/00, 10/01 a 01/02.

9. Considerando que nas GFIPs retificadas e apresentadas pela Impugnante não constam as retenções referentes às competências 02/99, 04/99 a 06/99, 08/99 a 02/00, 10/00, 04/01 e 02/02.

10. Considerando que em relação às GFIPs retificadas apresentadas, na maioria das competências os valores referentes às retenções informadas nas planilhas, conforme as notas fiscais de serviço emitidas e relacionadas pela impugnante estão diferentes dos valores informados nas GFIPs.

11. Considerando que até a data atual, junho de 2008, a empresa não identificou e comprovou que requereu no setor competente a transferência dos valores que alegava estarem com o código de recolhimento incorreto nas GPSs, ou seja, o código correto seria o de outras entidades (2119) e não o código de empresa em geral (2100), através de Pedido de Ajuste de Guia — GPS.

12. Considerando que a impugnação à NFLD não é o remédio jurídico para pedido de compensação e de restituição de créditos, devendo a empresa requerer através das normas vigentes próprias o pedido de restituição com operação concomitante, utilizando-se de crédito oriundo de processo de restituição ou de reembolso.

DECIDIMOS:

13. Que o débito deverá ser mantido em seu valor original até que a Impugnante apresente as GFIPs retificadoras corretas, informando os valores retidos de acordo com a Lei 9.711/98, e que os mesmos sejam iguais aos valores informados nas planilhas de retenção, aos valores contabilizados e também comprove que requereu junto ao setor competente o Ajuste de Guia.

14. A Impugnante também deverá apresentar os resumos das folhas de pagamento em que fique demonstrado as bases de cálculo dos salários de contribuição dos segurados empregados (ativos e demitidos) e dos contribuintes individuais com valores iguais aos declarados nas GFIPs retificadas e aos contabilizados.

13. O Impugnante tomou ciência do resultado da diligência através de seu advogado, conforme fls. 301, mas não houve manifestação do mesmo.

Da Decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento

Quando da apreciação do caso, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou procedente em parte a autuação, conforme ementa abaixo (e-fl. 652):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 28/02/2002

CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS, AUTÔNOMOS E PARCELAS DE PRÓ-LABORE.

São devidas as contribuições previdenciárias, incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados, autônomos e sobre as parcelas concedidas a título de pró-labore.

CONTRIBUIÇÃO PARA TERCEIROS. DEDUÇÕES

O não recolhimento das contribuições destinadas aos terceiros caracteriza-se como descumprimento da obrigação principal. Não é possível deduzir valores de retenção, de salário família e de salário maternidade dos valores devidos a terceiros, por se tratarem de contribuições de espécies diferentes.

NFLD SUBSTITUTIVA

Lançamento tornado nulo por vício formal pode ser substituído por outro a teor do disposto no inciso II do art. 173 do CTN.

Lançamento Procedente em Parte

Da parte procedente, extraímos:

Vistos, relatados e discutidos os autos do processo em epígrafe, NFLD DEBCAD 35.553.032-5, ACORDAM os membros da IP Turma de Julgamento, por UNANIMIDADE de votos, considerar PROCEDENTE EM PARTE o LANÇAMENTO, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado, mantendo o crédito tributário exigido no valor de R\$ 168.989,76, consolidado em 29/10/2004, conforme o DADR — Discriminativo Analítico de Débito Retificado de fls. 579/587, que será acrescido de multa e juros a serem calculados na época da liquidação do crédito.

Do Recurso Voluntário

O Recorrente, devidamente intimado da decisão da DRJ, apresentou o recurso voluntário de fls. 674/676, em que requereu o reconhecimento dos créditos de terceiros a seu favor que poderão ser usados para abater no valor devido apresentado em planilha.

Este recurso compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Douglas Kakazu Kushiya, Relator.

Do Recurso Voluntário

O presente Recurso Voluntário foi apresentado no prazo a que se refere o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e por isso, dele conheço e passo a apreciá-lo.

Apesar do pleito formulado pelo recorrente, o mesmo não pode ser acolhido, conforme constou da decisão recorrida, com a qual concordo e me utilizo como fundamento e razão de decidir:

40. Não foi apresentada em nenhuma das duas manifestações da Impugnante nenhuma Guia de Pagamento que pudesse não ter sido aproveitada no presente crédito. A Impugnante se reporta a guias em que teria sido utilizado código de pagamento incorreto. E o Auditor informa que não houve pedido feito no setor competente de ajuste de guias. Porém, pela análise dos autos não foi possível detectar que guias seriam essas. Portanto, não há como tecer considerações sobre o assunto.

41. Como já citado na 3ª Diligência Fiscal, pedidos de restituição ou compensação de créditos porventura existentes devem obedecer aos procedimentos próprios estabelecidos nas normas vigentes.

42. Por fim, considerando que a NFLD nº 35.553.033-3, lavrada na mesma data desta, foi tornada nula e que alguns créditos da empresa foram apropriados nela, estarei aproveitando os mesmos para abater os valores aqui lançados, lembrando sempre que valores de Terceiros não podem ser utilizados para abater valores para a Seguridade Social e vice-versa. Sendo assim, estão sendo aproveitados os seguintes créditos: competência 06/99 — 137,92; competência 04/00 — 87,08; competência 07/00 — 257,48; competência 08/00 — 218,06; competência 11/00 — 301,32; competência 04/01 — 890,92; competência 05/01 — 880,39; competência 09/01 — 95,10.

Em outros termos, o pedido para aproveitamento de pagamentos com códigos equivocados, deve respeitar procedimento próprio e não pode ser aproveitado em sede de impugnação ou recurso voluntário, como pretende o recorrente.

Sendo assim, não há o que prover.

Conclusão

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário e nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya