



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.720834/2011-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-008.476 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de julho de 2020
Recorrente CERSUL - COOPERATIVA DE DISTRIBUICAO DE ENERGIA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2010 a 31/12/2010

PROCEDIMENTO FISCAL. RECOLHIMENTO DO TRIBUTO. MOMENTO ANTERIOR À LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Na modalidade de lançamento por homologação, o sujeito passivo apura o tributo e faz o pagamento, podendo o fisco lançar o saldo devedor faltante, caso exista falha na apuração realizada pelo próprio contribuinte ou responsável tributário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento ao recurso voluntário, cancelando-se o crédito tributário lançado, vencidos os conselheiros Francisco Ibiapino Luz, Márcio Augusto Sekeff Sallem, Marcelo Rocha Paura e Denny Medeiros da Silveira, que negaram provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Denny Medeiros da Silveira (Presidente), Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Marcelo Rocha Paura, Márcio Augusto Sekeff Sallem, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Renata Toratti Cassini. Ausente o conselheiro Luís Henrique Dias Lima.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face do Acórdão nº 10-52.878 (fls. 82 a 86), que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito constituído por meio do Auto de Infração DEBCAD nº 37.313.804-0 (fls. 5 a 10), emitido em 08/06/2011, no valor total de R\$ 8.225,68, relativo à diferença de recolhimento da contribuição previdenciária patronal destinada

ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT, incidente sobre valores pagos a segurados empregados, na competência 13/2010 (13º salário).

A DRJ julgou a impugnação improcedente nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2010 a 31/12/2010

RECOLHIMENTOS. INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. EXCLUSÃO DA ESPONTANEIDADE.

Os recolhimentos relativos ao objeto do lançamento tributário, efetuados após o início do procedimento fiscal, não são considerados quando da apuração dos créditos tributários, haja vista a exclusão da espontaneidade do sujeito passivo, o que significa que devem ser mantidos, no julgamento administrativo, o tributo lançado e a multa de ofício imposta.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INFRAÇÕES ISOLADAS. PENALIDADES DISTINTAS.

Para os casos de lançamento de ofício de contribuições não declaradas nem recolhidas (concomitantemente), a penalidade a ser cominada é aquela expressamente prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, que remete à multa de ofício de 75% do art. 44 da Lei nº 9.430/96; restando a tipificação no art. 32-A da Lei nº 8.212/91 para os casos de infrações (irregularidades nas GFIP) isoladamente consideradas, isto é, aquelas em que não haja crédito (relativo a obrigações principais) a constituir.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A contribuinte foi cientificada da decisão em 18/12/2014 (fl. 90) e apresentou Recurso Voluntário em 13/01/2015 (fls. 91 a 95) sustentando que recolheu em atraso os valores devidos pela GFIP 13/2011, com a inclusão da multa, juros e correção monetária e eventual multa pelo atraso na emissão e entrega da GFIP deve ser estabelecida nos termos da Lei nº 8.212/91.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Relatora.

Da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Das alegações recursais

A recorrente sustenta que recolheu em atraso os valores devidos pela GFIP 13/2011, com a inclusão da multa, juros e correção monetária. Assim, eventual multa pelo atraso na emissão e entrega da GFIP deve ser estabelecida nos termos da Lei nº 8.212/91.

Em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) nº 0920100.2011.00277-7, foi instaurado o procedimento de fiscalização junto à recorrente, tendo por objetivo verificar a regularidade do cumprimento das obrigações previdenciárias relativas à contribuição patronal destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho — GILRAT.

O procedimento fiscal teve início em 28/04/2011, conforme Termo de Início de Procedimento Fiscal — TIF (fl. 55); e foi encerrado em 09/06/2011 (fl. 56).

No mesmo dia 09/06/2011, o contribuinte foi cientificado do Auto de Infração DEBCAD nº 37.313.804-0 (fl. 5), no valor total de R\$ 8.225,68, relativo à diferença de recolhimento da contribuição previdenciária patronal destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT, incidente sobre valores pagos a segurados empregados, na competência 13/2010 (13º salário).

O valor lançado encontra-se assim especificado:

Valor atualizado:	4.558,43
Juros:	248,43
Multa de ofício:	3.418,82
Total:	8.225,68

Consta no Relatório Fiscal (fls. 62 a 66) que a Auditoria Fiscal foi realizada na empresa com o objetivo de efetuar o lançamento de ofício das contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho — GILRAT, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados a seu serviço, relativas ao período de 01/2010 a 13/2010.

Dentre outras razões para assim proceder, destacou o fato da pessoa jurídica ter sofrido alteração na alíquota GILRAT conforme disposto no Decreto 6.957, de 9 de setembro de 2009.

A recorrente enquadra-se na Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE — no código **3514-0/00** - Atividades de distribuição de energia elétrica e tinha a alíquota de GILRAT de 2% até 31/12/2009 e a partir de 01/01/2010 passou a 3%, de acordo com o Decreto nº 6.957/2009.

Todavia, a empresa continuou declarando na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) a alíquota de 2%.

Em dezembro de 2010, a empresa detectou o erro e declarou na GFIP de 12/2010 a alíquota correta de 3% e apresentou GFIP retificadora para o período de 01/2010 a 11/2010 para acerto da referida alíquota.

A Fiscalização constatou que a recorrente “*deixou de apresentar a GFIP retificadora para acerto da alíquota na competência 13/2010 e que embora a mesma tenha efetuado o recolhimento da contribuição para o GILRAT oriunda da diferença de alíquota, o fez após início da ação fiscal*” (fl. 63).

O Relatório Fiscal aponta que os fatos geradores foram apurados com base nas remunerações dos segurados empregados, declaradas em GFIP (Levantamento DA —

DIFERENÇA ALÍQUOTA SAT). Sobre a base de cálculo declarada na GFIP foi aplicada a alíquota de GILRAT ajustada ($FAP \text{ de } 1,6903 \times 3\% = 5,0709$) obtendo-se o valor de GILRAT devido, sendo que o valor do presente Auto de Infração é a diferença entre este valor e o valor de GILRAT declarado em GFIP conforme planilha abaixo (fl. 64):

Comp	Base de Cálculo na GFIP	Alíquota GILRAT Ajustada (%)	Valor GILRAT Devido	Valor GILRAT na GFIP	Valor do Auto de Infração (diferença entre valor devido e valor informado)
13/2010	269.585,48	5,0709	13.670,41	9.111,98	4.558,43

Por fim, o Relatório Fiscal esclarece que, relativamente às contribuições lançadas no Auto de Infração em referência, foi aplicada a multa de ofício estabelecida pelo inciso I, do art. 44 da lei nº 9.430, de 27/12/1996 - DOU de 30/12/1996 (75% - setenta e cinco por cento).

A DRJ julgou a Impugnação improcedente e manteve o crédito constituído por entender que os recolhimentos relativos ao objeto do lançamento tributário, efetuados após o início do procedimento fiscal, não são considerados quando da apuração dos créditos tributários, haja vista a exclusão da espontaneidade do sujeito passivo, o que significa que devem ser mantidos, no julgamento administrativo, o tributo lançado e a multa de ofício imposta.

Esse é o teor do voto condutor do aresto recorrido (fls. 85 e 86):

O principal efeito do início do procedimento de fiscalização é a **exclusão da espontaneidade** do sujeito passivo por 60 dias, prorrogáveis, por igual prazo, por qualquer ato escrito posterior que indique o prosseguimento dos trabalhos.

Em outras palavras: uma vez iniciado o procedimento de ofício, o sujeito passivo **não mais se eximirá do lançamento do tributo** apurado, nem tampouco das **multas impostas**, mesmo que efetue recolhimentos relativos aos tributos e contribuições abrangidos pelo Termo de Início de Procedimento Fiscal (TIPF).

É o que está fundamentado no Código Tributário Nacional - CTN, artigo 138, parágrafo único; e no Decreto nº 70.235/72 (PAF), artigo 7º, parágrafo 1º. Citam-se:

(...)

Verifica-se, nos autos, fls. 76/77, que a Guia da Previdência Social referida pela impugnante tem como data de pagamento 28/04/2011, ou seja, o recolhimento foi efetuado na mesma data em que o contribuinte teve ciência do **início do procedimento fiscal**.

O lançamento ora sob exame, portanto, há de ser mantido em sua integralidade, devendo os valores recolhidos (principal, multas e juros) serem considerados no lançamento fiscal, **se cabíveis**, a critério do setor competente da Delegacia da Receita Federal do Brasil circunscricionante do sujeito passivo.

Leandro Paulsen explica que a denúncia espontânea é o “instituto jurídico que tem por objetivo estimular o contribuinte infrator a tomar a iniciativa de se colocar em situação de regularidade, pagando os tributos que omitira, com juros, mas sem multa” (Curso de direito tributário, 2020, p. 384).

Nesse sentido, dispõe o art. 138 do CTN que:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

E o parágrafo único do dispositivo acima deixa claro que a denúncia só é considerada espontânea se for realizada antes de sofrer fiscalização tendente à constituição do crédito tributário, *in verbis*:

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

No caso em análise, o Procedimento Fiscal teve início em 28/04/2011, às 9:00 (fl. 55) e o débito referente à competência 13/2010 foi pago no mesmo dia 28/04/2011, através de autenticação bancária, no montante de R\$ 5.633,17.

Confira-se (fls. 76):

 MINISTÉRIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL - MPS INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA - SRP		3 - CÓDIGO DE PAGAMENTO	2100
PREVIDÊNCIA SOCIAL GUIA DA PREVIDÊNCIA SOCIAL - GPS		4 - COMPETÊNCIA	13/2010
1 - NOME OU RAZÃO SOCIAL / FONE / ENDEREÇO C.N.P.J. 86.512.670/0001-02 COOPERATIVA DE ELETRIFICAÇÃO SUL CATARINENSE R. ANTONIO BEZBATT 525 CENTRO TURVO SANTA CATARINA Cep 88.930-000		5 - IDENTIFICADOR	86.512.670/0001-02
2 - VENCIMENTO (Uso exclusivo INSS)		6 - VALOR DO INSS	4.556,85
29/04/2011		7 -	
		8 -	
ATENÇÃO: É vedada a utilização de GPS para recolhimento de receita de valor inferior ao estipulado em resolução publicada pelo INSS. A receita que resultar valor inferior deverá ser adicionada à contribuição ou impostância correspondente nos meses subsequentes, até que o total seja igual ou superior ao valor mínimo fixado.		9 - VALOR OUTRAS ENTIDADES	0,00
		10 - ATM/MULTA E JUROS	1.076,32
		11 - TOTAL	5.633,17
AUTENTICAÇÃO BANCÁRIA			

SE308307400 200411 853 0008.....5.633,17 9502

Com acerto, dispôs o Fiscal Autuante que o pagamento não foi realizado em momento anterior ao início do procedimento fiscal e que o benefício da denúncia espontânea não poderia ser aplicado.

Equívocou-se, no entanto, ao realizar o lançamento de um crédito tributário do qual, previamente, já sabia que estar pago, ou seja, extinto.

Assim dispõe o Relatório Fiscal às fl. 63:

4.2 Esta auditoria constatou que a empresa deixou de apresentar a GFIP retificadora para acerto da alíquota na competência 13/2010 e que embora a mesma tenha efetuado o recolhimento da contribuição para o GILRAT oriunda da diferença de alíquota, o fez após início da ação fiscal.

O início do procedimento fiscal exclui o benefício da denúncia espontânea. No entanto, ao constituir o crédito por meio do Auto de Infração, a autoridade fiscal somente pode lançar o saldo porventura devido.

O lançamento é ato administrativo plenamente vinculado e não cabe à autoridade fiscal lançar valor que já sabia estar pago.

Na modalidade de lançamento por homologação, o sujeito passivo apura o tributo e faz o pagamento, podendo o fisco lançar o saldo devedor faltante caso exista falha na apuração realizada pelo próprio contribuinte ou responsável tributário.

No pagamento sujeito à homologação, está o contribuinte livre para, por si, apurar o valor devido e pagá-lo, sabendo que tal pagamento pode e deverá ser analisado pelo fisco *a posteriori*. Entendendo o fisco ser o pagamento integral, homologa o pagamento, sendo o pagamento insuficiente, imputa o valor pago, apura e lança de ofício o saldo devedor porventura devido, conforme disciplina o art. 150 do CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior **serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.**

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (destaquei)

No caso de insuficiência de pagamento, o fisco considerará o pagamento realizado pelo sujeito passivo e somente poderá lançar "o saldo porventura devido" (art. 150, 3º, CTN), em sintonia com a regra prevista no art. 142 do CTN¹ que manda o fisco "calcular o montante devido", de modo que valor já pago não constitui valor devido.

Calcular o valor devido implica abater o valor anteriormente pago; e estando o tributo já pago, não poderia o fisco lançar novamente o tributo sem tal fato implicar *bis in idem*.

A Autoridade Fiscal poderia – e nesse sentido foi omissa – autuar a empresa pela infração à obrigação acessória, conforme estabelece a Lei nº 8.212/91 e o Regulamento da Previdência Social.

No caso, não obstante a inexistência de denúncia espontânea, não há crédito a constituir relativo a obrigações principais porque, quando da lavratura do Auto de Infração, a Autoridade Fiscal já tinha conhecimento do pagamento do valor, conforme expressamente consignou no Relatório Fiscal da Infração.

E, não havendo crédito a constituir, restaria o lançamento da multa por infração a obrigação acessória por irregularidades na GFIP, nos termos dos arts. 32-A da Lei nº 8.212/91 e 225 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048 de 6 de maio de 1999.

Portanto, entendendo que assiste razão à recorrente, devendo ser exonerado o crédito tributário lançado.

¹ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer e dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira