



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 12269.004232/2008-31  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2401-010.999 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 5 de abril de 2023  
**Recorrente** VIP MASTER DO BRASIL CONSULTORIA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2005

**NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. DESCABIMENTO. FUNDAMENTAÇÃO SUFICIENTE.**

Não há necessidade de esgotamento das alegações suscitadas na impugnação para a prolação de uma decisão de primeira instância válida, quando a decisão veicular fundamentação suficiente para a solução do capítulo impugnado, sendo decisão passível de reforma e não de anulação.

**ALEGAÇÃO DESPROVIDA DE COMPROVAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO NÃO SATISFEITO. MANUTENÇÃO DA AUTUAÇÃO.**

Segundo a distribuição do ônus probatório no processo administrativo, o Fisco tem o dever de colacionar aos autos os elementos de prova constitutivos de seu direito de crédito, cabendo ao sujeito passivo o ônus de trazer aos autos os elementos de prova destinados a modificar ou extinguir a autuação.

**ALEGAÇÃO DE EXCESSIDADE DA MULTA E DOS JUROS APLICADOS. DESCABIMENTO DE APRECIÇÃO.**

No âmbito do contencioso administrativo fiscal, falece competência ao julgador para afastar a aplicação da lei (Súmula CARF nº. 2).

**MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS. 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para aplicar a retroação da multa da Lei n.º. 8.212/91, art. 35, na redação dada pela Lei 11.941/2009.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Eduardo Newman de Mattera Gomes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Wilsom de Moraes Filho, Matheus Soares Leite, Eduardo Newman de Mattera Gomes, Ana Carolina da Silva Barbosa, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da DRJ em Juiz de Fora que conferiu parcial provimento à impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

A autuação decorreu de fatos geradores apurados em folhas de pagamento, rescisões de contrato de trabalho e livros diário e razão.

Nos presentes autos foram constituídas as contribuições previdenciárias devidas a outras entidades e fundos (Salário Educação, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE) incidentes sobre os fatos geradores mencionados no parágrafo anterior.

A fiscalização utilizou-se de dois levantamentos, quais sejam:

- ND: remuneração dos segurados enquadrados no FPAS 655-0;
- NDG: remuneração dos segurados empregados no FPAS 515-0.

Intimado do lançamento, o recorrente impugnou-o, alegando, em breve síntese, que:

- Alega que a infração teria decorrido de retificação de GFIP em várias oportunidades, o que teria ensejado o equívoco em comento. Aponta, ademais, que teria reenviado GFIP, para todo o período fiscalizado, saneando das irregularidades observadas;
- A maior parte das contribuições teria sido paga através das compensações permitidas, em razão das retenções sofridas sobre o valor das notas fiscais de prestação de serviço;

- Aponta que os juros e multa aplicados seriam excessivos, confiscatórios. Requer-se, neste esteio, a redução da multa aplicada para 2%.

Os autos foram baixados em diligência, para acompanhar a diligência requerida no processo nº 12269.004233/2008-85, visto que tais processos se encontravam apensos.

Em resposta á diligência fiscal, a autoridade lançadora sugeriu a retificação do lançamento em várias competências, de acordo com o quadro então apresentado.

Os autos foram baixados novamente em diligência fiscal, para acompanhar a nova diligência requerida no processo nº 12269.004233/2008-85, ao qual este estava apenso.

Foram ora juntados os documentos relativos à diligência requerida e à informação fiscal emitida no processo nº 12269.004233/2008-85, às fls. 76/285.

Os autos foram novamente baixados em diligência fiscal, para que a autoridade lançadora indicasse, em suma, a retificação cabível da base de cálculo das contribuições apuradas e os valores de retenção declarados em GFIP que deveriam ser apropriados ao lançamento.

Em resposta, a autoridade lançadora apresentou a informação fiscal de fls. 82/256, na qual explica que foram consideradas, no lançamento, as GFIP enviadas antes do início da ação fiscal, em 19/08/2008, e apresenta tabelas de valores a serem retificados no Auto de Infração.

Devidamente cientificado da resposta à terceira diligência fiscal, o sujeito passivo apresentou manifestação indicando que teria aderido ao REFIS em 11/2013. Em tal parcelamento estariam inclusos parte dos valores objeto da presente autuação.

Analisada a impugnação, a 5ª Turma de Julgamento da DRJ Juiz de Fora deu-lhe provimento parcial, conforme os termos das respostas às diligências fiscais. Tal decisão restou formalizadas no Acórdão nº 09-55.222, às fls. 313 / 320, cuja ementa relembramos a seguir:

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS. RETENÇÃO. VALORES DESTACADOS EM NOTA FISCAL DE SERVIÇO E DECLARADOS EM GFIP. NÃO APROPRIAÇÃO.

Os valores de retenção destacados em notas fiscais de serviço e declarados em GFIP não podem ser apropriados a outras contribuições, que não às previdenciárias.

LANÇAMENTO A MAIOR. RETIFICAÇÃO.

É devida a retificação do lançamento em se verificando a existência de valores lançados a maior.

ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. NÃO APRECIÇÃO.

Não cabe apreciação, pela instância administrativa, de alegações de ilegalidade e ou inconstitucionalidade de leis e atos normativos em vigor, a qual incumbe ao Poder Judiciário.

Intimada dessa decisão, a recorrente interpôs recurso voluntário, trazendo, em breve, síntese os seguintes argumentos (fls. 331 / 350):

- Descabimento do depósito recursal;
- As alterações de GFIP realizadas pela empresa teriam decorrido de orientações de servidor do INSS e tais retificações teriam comprometido as informações prestadas pela empresa em GFIP. Tal argumentação, já inserida na peça de impugnação, não teria sido devidamente compreendida e apreciada pelos julgadores de primeira instância;
- Ofensa ao contraditório e à ampla defesa;
- Os juros e multa seriam exorbitantes. No caso de ser mantida a autuação, a multa máxima que poderia ser mantida remontaria a 2%, em respeito à Lei nº. 9.298, de 1996.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Eduardo Newman de Mattera Gomes, Relator.

O recurso é tempestivo (ciência da decisão de primeira instância: 25 de novembro de 2014 – fls. 329; apresentação do recurso voluntário: 18 de dezembro de 2014 – fls. 331). Ademais, atende aos demais requisitos de admissibilidade. Logo, conheço do recurso apresentado.

A autuação em comento refere-se a fatos geradores apurados em folhas de pagamento, rescisões de contrato de trabalho e livros diário e razão. Em decorrência da apuração de tais geradores, foram lavradas três autuações (uma relativa às contribuições previdenciárias patronais; outra afeta às contribuições dos segurados; a terceira concernente às outras entidades e fundos), conforme indicado no quadro infra:

<b>Processo Administrativo</b>	<b>Tributo constituído</b>
12269.004233/2008-85	Contribuições previdenciárias patronais
12269.004234/2008-20	Segurados
12269.004232/2008-31	Terceiros

As matérias a serem objeto de apreciação do presente julgamento são as seguintes:

- Descabimento do depósito recursal;
- Nulidade da decisão de piso, por conta de não ter sido apreciado argumento de defesa;
- As retificações de GFIP realizadas pela empresa, que teriam acabado por ensejar a presente autuação, teriam decorrido de orientação de servidor do INSS;

- Exorbitância de juros e multa.

## DEPÓSITO RECURSAL

---

Em relação ao depósito recursal, é indubitável o seu descabimento, sendo relevante lembrarmos o teor da Súmula Vinculante n.º. 21: *“É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo”*.

Assim, o recurso em comento será regularmente processado.

## NULIDADE

---

O Recorrente aduz que, na decisão de piso, não teria sido apreciada a alegação afeta à lavratura em comento decorrer de retificações de GFIP realizadas por conta de orientação de servidor do INSS.

Vamos lembrar o que foi apontado nesse ponto na impugnação:

Por outro lado, mas ainda em preliminar, impõe-se afirmar que à época, em função do sistema utilizado pelo próprio INSS (versão 7) era necessário informar-se a GFIP por tomador de serviços, ou seja, se a empresa impugnante tivesse, naquele mês, 20 tomadores de serviços (empresas clientes), fazia-se uma GFIP para cada cliente. Além do mais, cada cliente queria o seu comprovante próprio de que a ora impugnante havia cumprido com as exigências legais - trabalhistas e previdenciárias. Assim, como dito acima, era feita uma GFIP para cada empresa. Ocorre que, eventualmente, era também necessário requerer-se CND da contribuinte o que levava a uma ida ao INSS para resolver pendências ocorridas ao longo do processo. Na solução de tais pendências, a fiscalização de plantão aconselhava ao reenvio de documentos com pendências, ou nova GFIP com informação "correta". Assim e desta forma era fornecida a CND eis que necessária e exigida por alguns clientes da ora impugnante. Isso foi feito, sistematicamente, ao longo de todo o período objeto da presente autuação, no sentido de se obter a CND. De lá até esta parte, as versões do sistema INSS foram sendo alteradas, gerando algumas divergências e confusões cujas culminaram com a presente autuação. Veja-se bem, douto Julgador: a cada correção que era feita em uma GFIP, praticamente, alterava-se de forma total a anterior. Por exemplo: se ocorresse o reenvio de uma alteração de um simples funcionário em determinada competência, dita competência era alterada em sua totalidade, ou seja, era como se restasse, apenas, informada a nova GFIP, substituindo a anterior. Com isso, não se está eximindo a empresa impugnante de eventuais falhas em diferenças e pagamentos, porém tais falhas foram em número, infinitamente, menor do que o levantado. Como prova do que acima foi dito, junta-se à presente documentos anteriores que justificam a tese ora esposada.

Agora, e em função de informações colhidas junto à douda Fiscalização, bem como a conselho seu, a impugnante reenviou, novamente, todo o período fiscalizado, levantando todos os nomes de funcionários, sejam eles efetivos ou temporários, enviados separadamente. Isso gerou, efetivamente, diferenças no cálculo das contribuições a pagar, decorrentes de pequenas confusões no que toca à classificação dos funcionários, no que se refere aos códigos (FPAS 515 e 655) entre temporários e efetivos. Como acima dito, isso está, claramente retificado e demonstrado em planilha anexa.

Porém, impõe-se explicar o que ocorreu. Em verdade, como se sabe, todas as notas faturas da empresa impugnante levam a retenção de 11 % e em seu corpo, razão pela qual esta recebe de seus clientes o valor líquido, ou seja, o total da NF menos a retenção.

Sabendo-se que tais retenções superam os valores a pagar de empregados e terceiros, temos que a primeira compensação a ser feita é essa. Assim, impossível estar-se a dever contribuições a título de remuneração dos segurados empregados, bem como rescisões de contrato de trabalho, além das gratificações pagas. Portanto, impõe-se a improcedência do Auto de Infração, também neste ponto, eis que totalmente descasado da realidade.

Destaque-se que, para comprovar o acima aventado, o sujeito passivo acostou documentos á impugnação apresentada nos autos do processo administrativo n.º 12269.004233/2008-85. Tais documentos consistem no seguinte:

- Indicação, por competência dos anos de 2004 e 2005, dos valores reconhecidos e devidamente calculados conforme reenvio das GFIP (fls. 97);
- Quadros elaborados por competência em relação os INSS apurado em GFIP para os dois FPAS em que a empresa se enquadra. Relembra-se um desses quadros (fls. 98):

fev/04					
	Efetivos 515	temporarios 655			
Segurados	571,45 28,60	3.808,61	<b>4.380,06</b> <b>28,60</b>		
Empresa	1.178,79 52,00	9.223,84	10.402,63 52,00		
RAT	117,87	922,34	1.040,21		
(-)Retenção	990,41	9.421,75	10.412,16		
(-)Sal Fam	-	283,01	283,01		
Outras Entid.	341,83	1.152,93	<b>1.494,76</b>		
<b>TOTAL</b>	<b>1.300,13</b>	<b>5.402,96</b>	<b>6.703,09</b>		

  

CÁLCULO		
VLR INSS A RECOLHER ANTES RETENÇÕES		17.115,25
VLR RET NFS + GPS VIP - CFE EXTRATO INSS ANEXO (pagtos)		<b>13.483,07</b>
1) DIFERENÇA		3.632,18
NFS(anexas) COM RET QUE NÃO APARECE PGTO		(668,76)
pelo tomador no extrato do Inss. Total não recolhido pelo Tomador		
2) diferença devido ao INSS pela VIP		<b>2.963,42</b>

Ao analisar a decisão de piso, é forçoso concluir que realmente não houve manifestação específica em relação à alegação em comento. Contudo, sendo indubitoso que a autoridade prolatora da decisão de piso apreciou detida a cuidadosamente a efetiva ocorrência da infração e seu dimensionamento (*isso fica claro ao verificarmos que os autos foram baixados para diligência em três oportunidades, o que acabou ensejando a procedência parcial da impugnação apresentada pelo sujeito passivo*), resta evidente que tal decisão adotou fundamentação suficiente para solucionar o litígio, não havendo que se cogitar da existência de vício em tal decisão.

Relevante destacar, nesse ponto, que a teoria da fundamentação suficiente é amplamente aceita em nosso ordenamento jurídico, sendo respaldada pelo Superior Tribunal de Justiça em inúmeros precedentes, inclusive prolatados após o vigente Código de Processo Civil. Vamos lembrar, a título ilustrativo, alguns destes precedentes:

AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL - AÇÃO RESCISÓRIA - DECISÃO MONOCRÁTICA QUE NEGOU PROVIMENTO AO RECLAMO. INSURGÊNCIA RECURSAL DA AUTORA.

**1. Violação ao artigo 1.022 do NCPC não configurada. Acórdão estadual que enfrentou todos os aspectos essenciais à resolução da controvérsia de forma ampla**

**e fundamentada, manifestando-se sobre as teses apresentadas pelas partes, sem qualquer vício. Consoante entendimento desta Corte, não importa negativa de prestação jurisdicional o acórdão que adota para a resolução da causa fundamentação suficiente, porém diversa da pretendida pela parte recorrente, decidindo de modo integral a controvérsia posta.**

(...)

(AgInt no AREsp n. 1.810.166/MT, relator Ministro Marco Buzzi, Quarta Turma, julgado em 6/3/2023, DJe de 10/3/2023.)

AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. PLANO DE SAÚDE. OBRIGAÇÃO DE FAZER. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. NÃO OCORRÊNCIA. TUTELA DE URGÊNCIA. DEFERIMENTO. DESCUMPRIMENTO. ASTREINTES. VALOR. REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE. ATO ATENTATÓRIO À DIGNIDADE DA JUSTIÇA. RECONHECIMENTO. MULTA. AFASTAMENTO. INVIABILIDADE. REEXAME FÁTICO-PROBATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA Nº 7/STJ.

1. Recurso especial interposto contra acórdão publicado na vigência do Código de Processo Civil de 2015 (Enunciados Administrativos nºs 2 e 3/STJ).

2. **Não viola o art. 1.022 do Código de Processo Civil de 2015 nem importa em negativa de prestação jurisdicional o acórdão que adota fundamentação suficiente para a resolução da causa, porém diversa da pretendida pelo recorrente, decidindo de modo integral a controvérsia posta.**

(...)

(AgInt no AREsp n. 2.130.551/RJ, relator Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva, Terceira Turma, julgado em 6/3/2023, DJe de 10/3/2023.)

Assim, a ausência de manifestação específica, na decisão de piso, acerca da alegação em comento não é motivo suficiente para a decretação de nulidade de tal decisão. Contudo, é certo que tal questão deve ser apreciada no presente acórdão (*realizaremos tal apreciação logo na sequência*).

#### **AUTUAÇÃO DECORRENTE DE RETIFICAÇÕES EM GFIP EFETUADAS POR ORIENTAÇÃO DE SERVIDOR DO INSS**

---

O Recorrente aponta que a autuação decorreria de retificações de GFIP pretensamente realizadas por conta de orientação prestada por servidor do INSS. Tal alegação parece fundar-se na ideia de que, acaso comprovada tal situação, a autuação seria descabida.

Analisando os documentos acostados tanto à impugnação quanto ao recurso voluntário, é forçoso concluir que o sujeito passivo não colaciona aos autos mínimos elementos de prova em relação à alegação em comento.

De fato, os quadros e planilhas acostados à impugnação apresentada nos autos do processo administrativo n.º 12269.004233/2008-85, que seriam os elementos de prova relativos à alegação em comento, certamente não permitem aferir que as retificações de GFIP realizadas pela empresa foram realizadas com base em expressa orientação de servidor do INSS. No recurso voluntário, não há documentos anexados.

Deste modo, entendo que não há qualquer evidência de que as retificações realizadas nas GFIP apresentadas pela empresa poder-se-iam imputar à orientação prestada por servidor do INSS.

## MULTA E JUROS

---

Em relação à penalidade aplicada, bem como aos juros moratórios, verifica-se que a fiscalização aplicou-a conforme a legislação então vigente, conforme exposto nos anexos Instruções para o Contribuinte – IPC (fls. 3) e Fundamentos Legais do Débito – FLD (fls. 27/28).

Assim, a multa e os juros foram aplicadas nos patamares previsto quando da ocorrência de infração, sendo descabida qualquer mitigação de tais acréscimos legais por conta de sua pretensa excessividade, vez não ser permitido ao julgador administrativo afastar a aplicação de dispositivos legais vigentes, conforme se deflui da Súmula CARF n.º 2:

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

Em decorrência de haver questionamento do sujeito passivo em relação à penalidade imposta, a multa de ofício aplicada resta abrangida no âmbito de apreciação do presente julgamento, o que viabiliza a apreciação do eventual cabimento de aplicação retroativa de legislação superveniente mais benéfica.

Em situações como a que ora se julga, insta destacar que a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF vinha se posicionando no sentido de que a retroatividade benigna deveria ser aplicada a partir da comparação entre o somatório das multas previstas no inciso II do art. 35 e nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei n.º 8.212, de 1991, na redação anterior à MP 449, de 2008, e a multa prevista no art. 35-A da mesma lei, acrescentado pela Medida Provisória referida, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, conforme estabelecido na Portaria PGFN/RFB n.º 14, de 2009.

Esse entendimento havia sido pacificado no âmbito administrativo, com a edição da Súmula CARF n.º 119.

Ocorre que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio da Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, incluiu a matéria aqui tratada na lista de dispensa de contestar e recorrer, em virtude da jurisprudência pacificada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça - STJ, no sentido de que, em relação às obrigações principais, a retroatividade benigna deve ser aplicada considerando-se a redação do art. 35 da Lei 8.212, de 1991, conferida pela Lei n.º 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, porque, de acordo com o entendimento da Corte Superior, o novel dispositivo caracteriza-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária, a teor do art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN. Ademais, o entendimento contido na Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME foi reafirmado pelo PARECER SEI N.º 11.315/2020/ME.

Em vista disso, a Súmula CARF n.º 119 foi cancelada e a 2ª Turma da CSRF passou a entender que a aplicação da multa mais benéfica deve seguir a interpretação prestigiada pelo STJ.

Destarte, considerando que o caso concreto trata de lançamento de obrigação tributária principal, o mais coerente é que para o cálculo da multa mais benéfica por falta de pagamento do tributo seja considerado o disposto na redação do art. 35 da Lei 8.212, de 1991, conferida pela Lei nº 11.941, de 2009.

Portanto, imperiosa a redução da multa aplicada para o percentual de 20%.

## **CONCLUSÃO**

---

Diante do todo exposto, voto por **CONHECER** do recurso para, no mérito, **DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, DETERMINANDO QUE A MULTA APLICADA SEJA LIMITADA A 20%.**

(documento assinado digitalmente)

Eduardo Newman de Mattera Gomes