



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	14041.720123/2016-64
ACÓRDÃO	2402-012.914 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de novembro de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	SWEEP SERVICOS E CONSTRUÇOES LTDA – EPP E OUTRA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2014

LANÇAMENTO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA E DO CONTRADITÓRIO. INOCORRÊNCIA. Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

LANÇAMENTO FISCAL. AFERIÇÃO DIRETA.

Não havendo qualquer demonstração de recusa por parte do contribuinte de apresentar os documentos e/ou livros solicitados pela fiscalização ou de que os documentos contábeis apresentados não registram o movimento real da remuneração dos segurados, serão apuradas, por aferição direta, as contribuições efetivamente devidas.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA INFORMADA EM GFIP. NÃO COMPROVAÇÃO DE CRÉDITO LÍQUIDO E CERTO. GLOSA. LANÇAMENTO FISCAL. Constatada compensação indevida de contribuição previdenciária informada em GFIP, não tendo havido a comprovação, pelo sujeito passivo, durante o procedimento fiscal, da certeza e liquidez dos créditos por ele aí declarados, não atendidas as condições estabelecidas na legislação previdenciária e no Código Tributário Nacional CTN, cabível a glosa dos valores indevidamente compensados, pela fiscalização, com o consequente lançamento de ofício das importâncias que deixaram de ser recolhidas em virtude deste procedimento do contribuinte.

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. PROCEDÊNCIA.

Quando houver compensação indevida, é procedente a aplicação de multa isolada, mediante falsidade de declaração.

MULTA DE MORA. PREVISÃO LEGAL.

A utilização da multa de mora deve ser aplicada no caso de glosa de compensação com amparo legal no artigo 35 da Lei n. 8.212/91, combinado com o artigo 89 da mesma Lei.

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de recurso de ofício manejado em razão da exoneração de crédito tributário (tributos mais multa de ofício) inferior ao limite de alçada vigente no momento da apreciação do recurso pelo CARF.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, (1) não conhecer do recurso de ofício, por falta de atingimento do limite de alçada vigente; (2) não conhecer do recurso voluntário interposto em relação à responsável solidária, por perda de objeto, eis que reportada solidariedade já fora afastada pelo julgador de origem; (3) na parte conhecida, rejeitar as preliminares nela suscitadas e, no mérito, negar-lhe provimento

Sala de Sessões, em 13 de novembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Marcus Gaudenzi de Faria – Relator

Assinado Digitalmente

Francisco Ibiapino Luz – Presidente

Participaram da sessão extraordinária de julgamento os conselheiros Francisco Ibiapino Luz (Presidente), Marcus Gaudenzi de Faria (relator), Gregório Rechmann Junior, Rodrigo Duarte Firmino, Joao Ricardo Fahrion Nuske e Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos Voluntário e de Ofício, interpostos contra o Acórdão nº **09-062.692**, da 5ª turma da DRJ/JFA, que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo recorrente, relativo à compensação com valores de Contribuição Previdenciária retida pelo tomador de serviço quando do pagamento, com a Contribuição Previdenciária patronal declarada em GFIP, no período de 01/2012 a 12/2014.

Da autuação

Trata-se de crédito tributário constituído contra a citada empresa, por meio do Auto de Infração, com o período de apuração de janeiro/2012 a dezembro/2014, tendo o contribuinte sido cientificado em 19/12/2016, no montante de R\$5.120.540,49 (cinco milhões, cento e vinte mil, quinhentos e quarenta reais e quarenta e nove centavos). O crédito previdenciário é composto por:

1. Contribuição patronal e Acidente de trabalho (RAT/SAT): relativo aos segurados declarados em Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social - GFIP informadas como optante pelo simples nacional (quando as optantes pelo anexo 4 devem declarar não optante, uma vez que devem recolher contribuição previdenciária patronal e SAT/GILRAT)

Código de Receita: 2141 - CP PATRONAL - CONTRIB EMPRESA/EMPREGADOR- L O

Trata-se da massa salarial dos trabalhadores declarados em GFIP. Como a recorrente informou, inadvertidamente código na GFIP que excluía a contribuição patronal, a autoridade fiscal procedeu ao lançamento.

2. Multa de ofício e multa qualificada, referente às rubricas CPP e RAT;

Considerando tratar-se de lançamento em procedimento de ofício, aplicou-se a multa de acordo com o art. 44, da Lei nº 9.430/96, tendo sido a mesma duplicada, conforme disposto no item 39 do relatório fiscal.

3. Glosa de compensações;

Conforme Relatório Fiscal, verifica-se que o recorrente utilizou valores de retenção superiores ao apurado nos destaques das notas fiscais (obrigação da prestadora de serviços que sofre retenção) e dos recolhimentos. Tal situação é explicitada nos documentos anexos ao Relatório Fiscal, denominados Anexo Demonstração dos valores de compensação indevida (parte 1) e Anexo Demonstração dos valores de compensação indevida (parte 2). Verifica-se que, em privilégio da verdade material, foi utilizado para a quantificação o maior dos valores, favorecendo o contribuinte,

Os valores que superaram aqueles apurados foram objeto de autuação DA INFRAÇÃO 2141.0020,

4. Multa isolada de 150% decorrente das compensação indevidas, motivado, por existir, em tese, falsidade de declaração, no caso em tela, além de lançar de ofício as glosas de valores indevidamente compensados, esta fiscalização foi obrigada a lançar, também, a multa isolada de 150% por compensação de valores de retenção com falsidade de declaração (MULTA REGULAMENTAR (Passível de Redução) Cód. Receita Darf 2398)
5. Falta de Destaque dos Onze por Cento do Valor Bruto da Nota Fiscal ou Fatura de Prestação de Serviços por Empresa Cedente de Mão-de-Obra”(código 2408).

O Auditor Fiscal ressaltou que as Guias de recolhimento foram aproveitadas na infração 2141.0079, não havendo sobras de GPS e para a correta apuração dos valores de remuneração, foram utilizados os dados constantes na GFIP/FOLHA/GPS/Notas Fiscais (Retenção).

O Relatório Fiscal deixa claro que a empresa informou de forma inverídica, em várias GFIPs, que era optante pelo simples impedindo uma apuração correta da contribuição previdenciária baseada nas declarações. Foi citada a legislação que trata do correto enquadramento da empresa, e a partir da análise da lei concluiu-se que:

“(...)empresas optantes pelo SIMPLES que apresentam o CNAE preponderante de "serviço de vigilância, limpeza ou conservação" são dispensadas do recolhimento das contribuições devidas às outras entidades e fundos, porém devem informar GFIP como se fossem não optantes pelo SIMPLES, conforme legislação citada regulamentada pela Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009 com alterações posteriores, pois devem proceder o recolhimento da cota patronal (20% + RAT 3%)”.

O Auditor Fiscal apresenta a forma de apuração dos valores lançados:

17. *Porém, para que fique mais claro, tem-se que destacar que:*
 - a) *Os valores referentes a competência 13 das GFIPs foram somados aos valores das competências 12 de cada ano para permitir comparação entre folha x GPS x Retenção nos anexos "ANEXO comparação Folha x GFIP x GPS x Retenção (parte I e parte2)";*
 - b) *Nesse mesmo anexo fica demonstrado que foram apropriados os valores mais adequados em cada competência, seguindo o princípio de sempre utilizar o maior valor entre "GPS valor retido x Retenção em NF" / "Base de Cálculo da Folha x Base*

de Cálculo da Gfip "/ "Desconto de Segurado da Folha x Desconto de Segurado da GFIP" de forma a sempre utilizar o maior valor em cada caso (valores pagos e/ou retidos e/ou descontados).

18. Lembrando-se que os valores aqui totalizados foram as diferenças não recolhidas após serem calculadas as cotas patronais (20% + RAT 3%), e tendo sido subtraídos os valores já recolhidos (GPS recolhidas e/ou Retenções) que tenham sobrado na competência após descontar o valor devido a título de contribuição descontada dos segurados na competência. E por este motivo os valores de diferenças apuradas serão lançados como diferenças de valores patronais não recolhidos.

O Auditor Fiscal detalha como uma empresa prestadora de serviços terceirizados executados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, inclusive em regime de trabalho temporário, deve efetuar o destaque da Nota Fiscal, Fatura ou Recibo relativo aos serviços prestados a empresa tomadora/obra de construção civil, quais os serviços estão sujeitos a retenção e como deve ser feita a compensação em GFIP, inclusive de valores não destacados, porém recolhidos.

Durante a Auditoria Fiscal, verificou que o valor declarado pela empresa foi superior à retenção apurada, glosando, então, os valores indevidamente compensados e aplicando a multa isolada de 150% por compensação de valores de retenção com falsidade de declaração.

A Autoridade tributária aplicou ainda a multa por descumprimento de obrigação acessória por parte da empresa cedente de mão-de-obra que deixa de destacar na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, 11% (onze por cento) do valor bruto da prestação de serviços. Os itens 25 a 30 do Relatório Fiscal detalham a capitulação legal e cálculo da multa.

O Auditor Fiscal responsabilizou solidariamente a sócia – administradora da empresa ROSANGELA ROSENDO VILAS BOAS pelas razões a seguir:

34. Motivado por se ter verificado atitudes dolosas de SONEGAÇÃO/FRAUDE/CONLUIO/SIMULAÇÃO no envio de declarações incorretas de GFIP informando que a empresa não deveria recolher a parte patronal (20%+acidente de trabalho) por ser do simples, e de igual forma informando compensações indevidas (em tese, crime de falsidade de declaração), e respeitando a legislação de regência passa a ser solidário o sócio- administrador da empresa:

(...)

35. *A legislação que dá embasamento para esta responsabilidade solidária é o Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº 5.172/1966), que define esta solidariedade no art. 124 c/c art. 135, in verbis:*

(...)

36. *E obviamente tem-se que analisar o exposto no CTN em conjunto com os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, para que reste claro que os atos praticados foram com excesso de poder e infração a lei, in verbis:*

(...)

37. *Logo, fica patente a necessidade de enquadrar o sócio administrador do sujeito passivo como solidário nos valores ora apurados.*

Aplicou a multa de ofício ao presente Auto de Infração e motivado também pela argumentação apresentada nos itens 34 a 37 do Relatório Fiscal (anteriormente transcrito) aplicou a multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento).

Da impugnação

A Empresa e a solidária, senhora ROSÂNGELA ROSENDO VILAS BOAS, sócia-administradora da empresa, apresentaram impugnação única contestando o Auto de Infração e a responsabilidade tributária solidária. A Impugnação foi assinada digitalmente em 18/01/2017 por MARIO CELSO SANTIAGO MENESES (NI 241.028.902-97).

A impugnação apresentada, trata, em síntese, dos seguintes pontos:

DO INDEVIDO PROCESSO DE LANÇAMENTO POR AFERIÇÃO INDIRETA- ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL E FISCAL HÍGIDA- ANULAÇÃO DO PROCEDIMENTO

A Impugnante afirma que a legislação citada no item “d” da Fundamentação Legal do Relatório Fiscal refere-se à “possibilidade de a fiscalização, diante da sonegação de informações, ou constatando que a contabilidade não registra o movimento real da empresa, realizar o lançamento do imposto eventualmente devido através de uma aferição indireta. Nesse caso, cabe ao contribuinte realizar a prova em sentido contrário”.

Aduz que o arbitramento realizado teve como base nos dados da escrituração contábil e fiscal disponibilizada pela própria empresa, sendo assim, teve como fonte exclusiva dados produzidos e informados pelo contribuintes nas suas declarações ao Fisco.

Conclui que mesmo possuindo todos os dados o Auditor faz inúmeras considerações, de ordem subjetiva, que divergem da efetiva apuração dos montantes eventualmente devidos pela Impugnante. Fazendo uma escolha, no processo de aferição indireta, nos documentos fiscais e contábeis apresentados pelo contribuinte.

Continua analisando e afirma que não verificou no procedimento realizado qualquer alusão à irregularidade dos documentos fiscais e contábeis apresentados, contrariando a legislação ao escolher o "Maior valor". Tal argumentação atingem as "multas tributárias".

Apresentou julgado que trata da inviabilidade do uso da aferição indireta no caso de algumas divergências de valores na escrituração fiscal e contábil e argumenta que as Notas Fiscais foram solicitadas aleatoriamente sem qualquer critério definido.

Aduz que a fundamentação do ato administrativo de lançamento (art. 33 da Lei 8.212/91) que trata do arbitramento, vincula sua validade ao princípio administrativo dos motivos determinantes, rito não aplicado, portanto, o lançamento está eivado de vício insanável, devendo ser anulado.

A INDEVIDA EXIGÊNCIA DA MULTA DE OFÍCIO NO PERCENTUAL DE 150%.

A Impugnante, ora recorrente, ressalta duas observações em relação a caracterização empreendida pelo Fisco para enquadrar a multa em 150%:

- “ (i) efetivamente a empresa estava enquadrada no Simples Nacional, portanto, ao assim informar, não veiculou informação falsa;*
- (ii) Efetivamente, em razão de se tratar de empresa que disponibiliza mão-de-obra, a retenção sofrida nas suas Notas Fiscais ensejam o posterior direito à compensação.”*

Afirma que para a aplicação da multa qualificada de 150% é necessário uma *“descrição, de forma clara e precisa, do evidente intuito doloso de fraude na conduta da empresa autuada. Conjuntamente, essa descrição e o seu enquadramento nos tipos dos artigos 71, 72 e 73, deve deixar claro em quais dos tipos o contribuinte eventualmente se encaixa (se em um ou mais dos tipos)”*. Foram apresentados acórdãos em que o simples arbitramento indevido da prestação tributária não justifica majoração da multa de ofício, assim como presunções não são suficientes para fundamentar os lançamentos tributários.

Afirma que toda a escrituração evidenciava corretamente o movimento empresarial da impugnante, o Auditor Fiscal dela se utilizou para fazer o lançamento dos créditos exigidos.

No mesmo sentido, cita a impugnante o art. 957, II, do Regulamento do Imposto de Renda, complementa:

Em reforço argumentativo, deve se destacar o disposto no art. 112 do CTN, que impõe a interpretação mais benéfica na determinação das infrações à

lei tributária. Sendo assim, entende a impugnante, havendo dúvida deveria ser aplicado o percentual de 75%.

DO BIS IN IDEM- COBRANÇA DE MULTA ISOLADA MAJORADA, E MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA SOBRE AS GLOSAS DA RETENÇÃO

Segundo a Impugnante, O Auditor Fiscal ao afirmar que foram realizadas compensações indevidas gerou duas exigências:

- (i) a multa isolada no percentual de 150% em razão de valores compensados supostamente de forma indevida; e
- (ii) (ao mesmo tempo, a glosa desse montante exorbitante, com a exigência de multa agravada no mesmo percentual de 150%.

Ou seja, duas penalidades sobre a mesma base de cálculo, acarretando clara ofensa à proibição do bis in idem. Foi colacionado voto nesse sentido e a Súmula nº 105 do CARF.

Afirma ainda que é indevida a aplicação da multa isolada com o percentual majorado para 150%.

DA NAO EXIGÊNCIA DA MULTA ISOLADA NO PERCENTUAL DE 150%-NÃO CARACTERIZAÇÃO DA FALSIDADE- REGRA GERAL: APENAS MULTA MORATÓRIA.

A Impugnante questiona de que forma a oferta de valores de compensação superiores ao devido caracteriza "falsidade da declaração", e cita o artigo 89 da Lei 8.212/1991, que define que os valores compensados indevidamente serão exigidos com acréscimos moratórios, e comprovada a falsidade, a multa isolada será majorada para 150%.

Declara que:

Ora, resta claro que o Auto de Infração desconsidera que a falsidade de declaração, e, portanto, a aplicação do § 10º do art. 89 da Lei 8.212/91, não decorre diretamente do fato de o contribuinte ter eventualmente realizado compensações acima do valor devido. Nessa hipótese deve se aplicar o §9º do mesmo dispositivo.

Portanto, aqui também se vê que a forma da caracterização da "falsidade de declaração" teve como fundamento uma presunção do Agente Fiscal (que se difere de uma presunção legal), segundo a qual informar valor indevido corresponde a uma falsidade.

Inexiste essa ligação direta, cabendo ao Fisco trazer os elementos de fato que comprovem a conduta do contribuinte tendente a falsificar deliberada e dolosamente as informações. Foram juntados vários acórdãos tratando

do tema em debate. Portanto, afirma que não cabe falar na aplicação da multa isolada no montante de 150%,.

DA IMPOSSIBILIDADE DE ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA À SÓCIA-ADMINISTRADORA

A impugnante afirma que a empresa é do Simples, sendo que a empresa não poderia recolher a contribuição previdenciária patronal com base no Simples, desta forma a não havendo *“atitude dolosa quando a empresa informou que não deveria recolher a contribuição patronal por ser do simples. “*

Ademais, alega que não houve a individualização da conduta: se sonegação, fraude ou conluio. (grifei)

A Impugnante ressalta o art. 124, I do Código Tributário Nacional, em que a responsabilidade tributária solidária a todos aqueles que tenham interesse comum no fato gerador. No auto de infração não há qualquer menção ao requisito do "interesse comum", entre a sócia e a empresa.

Conclui que, *“a alegação de fraude, simulação ou dolo é incompatível com a aplicação do art. 124, I, do CTN., que trata de situação na qual exista "interesse comum", que se qualifica como um interesse jurídico evidenciado pela realização conjunta do fato gerador”.*

Argui a Impugnante, que pela leitura do artigo 135, inciso III, do CTN é necessário que o sócio-gerente ou diretor tenha praticado verdadeira atuação dolosa contrária à legislação tributária. Sendo que o simples inadimplemento da obrigação tributária não enseja a responsabilização pessoal do sócio-gerente, conforme precedentes do CARF, e do STJ (RESP 1101728).

Ressalta que as compensações eram devidas, portanto que não houve declaração de "falsidade", e no Relatório não há descrição das condutas supostamente dolosas praticadas pelo responsável solidário, sendo descritas somente as infrações realizadas pela pessoa jurídica.

Do julgamento

No acórdão recorrido, a 5ª turma da DRJ/JFA reconheceu em parte a impugnação apresentada, para:

- 1) reduzir a multa de ofício de 150% para 75%,
- 2) reduzir a multa aplicada sobre a rubrica glosa de compensação de 150% para 20%
- 3) manter a multa isolada de 150%;

- 4) Por maioria dos votos, julgar a exclusão da responsabilidade solidária de ROSANGELA ROSENDO VILAS BOAS.

Neste particular, importante destacar o voto vencedor do acórdão:

Para se atrair a responsabilidade solidária para o processo há que se verificar os elementos necessários à sua caracterização, ou seja, os elementos fático e pessoal.

Quanto ao elemento fático (“atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”), as circunstâncias que envolveram a falta de recolhimento de tributos evidenciam infração à lei, com consequências não só no campo tributário, mas também na área penal.

Cabe ressaltar que no processo em pauta, a turma julgadora também entendeu não ser aplicável a multa qualificada de 150%, em relação aos valores cobrados de contribuição previdenciária patronal e GILRAT, em face da falta de conduta dolosa, entendendo o fato como erro ou omissão, daí coerente, também, entender como não comprovados pela fiscalização, motivos suficientes para justificar a imputação da sujeição passiva solidária.

No caso, o elemento pessoal - a participação da sócia administradora em atos que infringiram a lei - não restou caracterizada, uma vez que não há provas no processo que demonstrem tal situação

O acórdão foi assim ementado:

Contribuição Previdenciária

Período de Apuração: 01/01/2012 a 31/12/2014

LANÇAMENTO FISCAL. AFERIÇÃO DIRETA.

Não havendo qualquer demonstração de recusa por parte do contribuinte de apresentar os documentos e/ou livros solicitados pela fiscalização ou de que os documentos contábeis apresentados não registram o movimento real da remuneração dos segurados, serão apuradas, por aferição direta, as contribuições efetivamente devidas.

GLOSA DE COMPENSAÇÃO.

A compensação prescinde do direito líquido e certo ao crédito apto a extinguir a obrigação tributária.

No caso de compensações realizadas sem a comprovação do direito os valores devem ser glosados.

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. PROCEDÊNCIA.

Quando houver compensação indevida, é procedente a aplicação de multa isolada, mediante falsidade de declaração.

MULTA DE MORA. PREVISÃO LEGAL.

A utilização da multa de mora deve ser aplicada no caso de glosa de compensação com amparo legal no artigo 35 da Lei n. 8.212/91, combinado com o artigo 89 da mesma Lei.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE

O percentual da multa de ofício não deve ser duplicado quando não ficar comprovado durante a Auditoria Fiscal a existência de condutas dolosas, visando impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SÓCIOS. EXCLUSÃO.

Para caracterizar a responsabilidade solidária é necessário demonstrar o elemento pessoal - a participação da sócia administradora em atos que infringiram a lei

Do Recurso de Ofício

Em virtude da exoneração do crédito do responsável solidário, o presidente da Turma da Delegacia de Julgamento apresentou Recurso de Ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, nos termos do artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/72, e artigo 70, § 3º do Decreto nº 7.574/2011, em face do disposto no artigo 1º da Portaria MF nº 63, de 9/2/2017.

Do Recurso Voluntário interposto

Trata, preliminarmente da tempestividade, uma vez que a ciência, realizada por edital, deu-se em 06/05/2017. O recurso voluntário, apresentado tempestivamente, e de forma coletiva pela recorrente e pela solidária. No recurso voluntário interposto a recorrente, em apartada síntese, traz as seguintes considerações a este colegiado:

Repisa como questão preliminar o questionamento acerca de um indevido procedimento de aferição indireta.

Argumenta que a impugnação oferecida, os recorrentes alegaram que o Auto de Infração havia sido lavrado com base no método de aferição indireta, conquanto a escrituração contábil e fiscal da empresa estivesse hígida e não fora objeto de objeção pelo Fiscal Autuante. Ao contrário, ela foi utilizada para que o lançamento fosse realizado. Dessa forma, não tendo sido comprovado ou sequer mencionado que a escrituração contábil e fiscal não registrava o movimento real tributável, era o caso de realizar o lançamento pelo método da aferição direta, o que de fato não ocorreu, peticionando pela anulação da autuação.

Reproduz ainda os argumentos trazidos em sede de impugnação, questiona a metodologia adotada, a conferência de notas por amostragem, alegando ainda que o Agente Fiscal, **no processo de aferição indireta, fez uma espécie de "escolha" entre valores consignados nos documentos fiscais e contábeis do contribuinte a ele apresentados.**(grifei)

(....)

Tanto assim que a forma de elaboração dos cálculos não poderia ser reproduzida para outros casos análogos, uma vez que “os valores mais adequados”, ou a “comparação” de valores, poderia redundar em conclusão diversa.

(...)

A propósito do tema, na aferição direta NÃO cabe, como ressaltado na decisão ora recorrida, “critério de aferição escolhido por ele”, o Auditor.

(...)

Portanto, o procedimento de lançamento utilizado está eivado de absoluta nulidade, tanto por sua inadequada fundamentação, como pela efetiva metodologia de aferição indireta empregada, o que atinge a exigência consubstanciada em ambos os Autos de Infração, que, por isso, devem ser anulados!!

DO BIS IN IDEM- COBRANÇA DE MULTA ISOLADA MAJORADA, E MULTA DE OFICIO QUALIFICADA SOBRE AS GLOSAS DA RETENÇÃO

Aponta que quando o Agente Fiscal, a partir do arbitramento, afirmou haver a compensação indevida de contribuição previdenciária retida dos tomadores de mão-de-obra da empresa impugnante. Essa constatação gerou duas exigências:

- (i) a multa isolada no percentual de 150% em razão de valores compensados supostamente de forma indevida (supostamente, eis que foram arbitrados); e
- (ii) (ii) ao mesmo tempo, a glosa desse montante exorbitante, com a exigência de multa agravada no mesmo percentual de 150%

Cita as seguintes jurisprudências deste Conselho:

A propósito do tema, vale transcrever o conteúdo do voto proferido nos autos do Acórdão 1401.000.435, quando a inaplicabilidade da multa isolada e de ofício:

De fato, é entendimento assente na Câmara Superior de Recursos Fiscais que a multa isolada pelo não recolhimento das estimativas somente é aplicável quando o lançamento se der antes do fechamento do ano-calendário, sendo certo que, após este encerramento, a aplicação da multa de ofício, tomando por base o tributo que deixou de ser recolhido no ano

calendário e a multa isolada, tomando por base o valor das estimativas que deixaram de ser recolhidas no mesmo período, configura dupla penalização do mesmo fato gerador tributário.

Esse entendimento está veiculado na Súmula CARF nº 105, aqui aplicável com as devidas adaptações que o caso requer: Súmula CARF nº 105:

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Isso porque, na visão das recorrentes, uma vez que a contribuição previdenciária patronal lançada de ofício, inclusive com multa agravada, considerou no seu cálculo o montante da compensação que o Agente Fiscal entendeu superior ao valor retido nas Notas Fiscais, pelo princípio da consunção a multa isolada pela mesma compensação estaria absorvida pelo lançamento realizado.

Dos pedidos

Desta forma, por tudo antes exposto, se requer e espera:

- 1- anular integralmente as exigências, tanto em relação à Contribuição Previdenciária do Empresa e do Empregador, quanto às multas tributárias, eis que inaplicável ao caso o procedimento de aferição indireta ou arbitramento, como efetuado pelo Agente Fiscal atuante; Caso assim, não se entenda, requerem os recorrentes, subsidiariamente:
- 2- a anulação da exigência da multa isolada, em razão do bis in idem;

Sem manifestação da Fazenda Nacional

É o relatório

VOTO

Conselheiro Marcus, Gaudenzi de Faria, relator:

Do Recurso de Ofício

A partir da publicação da Portaria MF nº 2, em 17/01/2023, elevou-se o limite de alçada para conhecimento do Recurso de Ofício. O teto, que anteriormente era de R\$2.500.000,00, passou para o importe de R\$15.000.000,00 (quinze milhões de reais). É o que se depreende do seu conteúdo normativo, conforme transcrição abaixo:

*“Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento- DRJ recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, **em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).** (grifo nosso)*

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo”.

Ainda nessa linha, e como forma de instrumentalizar e outorgar segurança jurídica ao texto supramencionado, a Súmula CARF nº 103 veio ao encontro desse dispositivo para determinar o seguinte:

“Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância”.

Firmada essa premissa, é de se verificar que o valor do crédito tributário ora combatido, via Recurso de Ofício, tem o importe total menor que aquele previsto na Portaria supramencionada, conforme se depreende do: (i) auto de infração; (ii) relatório fiscal; (iii) e documentos que a tais compõem.

Neste contexto, dado o lapso temporal entre esta e a análise do recurso de ofício por este colegiado, a elevação de limite de alçada implica no seu não conhecimento, não cabendo assim qualquer revisão ao decidido pelo colegiado no acórdão, no tocante aos temas objeto de recurso.

Dos Recursos Voluntários

Da tempestividade

Conforme apontado no relatório supra, os recursos são tempestivos.

Do recurso voluntário da Solidária.

Considerando que a responsabilidade solidária da recorrente ROSANGELA ROSENDO VILAS BOAS fora afastada pelo acórdão ora recorrido e, tendo sido o recurso voluntário não conhecido pelo não atingimento do limite de alçada, sendo a decisão de piso confirmada. Destarte, descaracterizada a responsabilidade solidária da senhora Rosangela Rosendo Vilas Boas, consoante com o disposto nos artigos 264 e 265 da Lei 10406/2002, ao deixar de figurar no polo passivo, a mesma perde a legitimidade processual no tocante às autuações que compõem o presente, de modo que não cabe conhecer do recurso interposto.

Do recurso voluntário da autuada

Preenchidos os pressupostos de admissibilidade formais de admissibilidade, cabe conhecer do recurso voluntário interposto.

Preliminar suscitada

No recurso voluntário, a recorrente alega nulidade, face a aplicação de suposta aferição indireta sem a desconsideração de elementos contábeis.

Repisa argumentos trazidos em sede de impugnação de o que esta interpretação também se deve em razão do que determina o art. 142 do CTN, que, inexoravelmente, impõe que, no lançamento, seja identificada a matéria tributável. Apenas excepcionalmente, poderá o Fisco, diante de hipóteses previstas de forma taxativa, cuja interpretação deve ser restritiva, lançar o tributo devido por meios indiretos, que é uma forma de apurar o tributo por um método indiciário o que, de certa forma, se confundiria com o mérito.

O voto condutor do acórdão recorrido traz os seguintes apontamentos:

A Impugnante assevera que os dispositivos legais citados no Relatório Fiscal referem-se à aferição indireta. Entretanto, o lançamento realizado foi baseado na escrituração contábil e fiscal disponibilizada pela própria empresa e dados produzidos e informados pelo contribuintes nas suas declarações.

Além disso, ressalta que no processo de aferição indireta, o Auditor Fiscal fez uma "escolha" qual valor utilizar entre valores consignados nos documentos fiscais e contábeis a ele apresentado, sem que houvesse alusão a qualquer irregularidade. Conclui que, o procedimento de lançamento deve ser anulado.

O comando legal autorizador do procedimento de lançamento por arbitramento está previsto na Lei 8.212, de 1991, e assim dispõe:

Art. 33

(..).

§3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal -DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

A partir da leitura do dispositivo legal citado, o lançamento por arbitramento é procedimento excepcional para apuração da base de cálculo das contribuições sociais, utilizado nas hipóteses de recusa ou

sonegação de documento, apresentação deficiente de documento, ou quando a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro.

No Relatório Fiscal fica claro que o Auditor Fiscal utilizou-se da aferição para apurar os valores lançados:

“d) E com relação aos maiores valores escolhidos entre os valores das “Guias – GPS x Retenção em NF”, ou entre os valores das “Bases de Cálculo da Folha x Bases de Cálculo da Gfip”, ou entre os valores dos “Desconto de Segurado na Folha x Desconto de Segurado da GFIP”, tem-se como suporte legal a possibilidade de aferição prevista no parágrafos 1º, 3º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 24.07.91 com as alterações posteriores c/c artigos 231, 233 e 235 do decreto nº 3.048, de 06.05.99 (Regulamento da Previdência Social - RPS) com as alterações posteriores c/c Art. 148 da Lei nº 5.172, de 25.10.66 (CTN).”

Entretanto, em nenhum momento a Autoridade Tributária utilizou a palavra “indireta” para descrever o tipo de aferição aplicada no procedimento fiscal. Pela leitura do Relatório Fiscal a fundamentação legal citada foi para justificar o procedimento utilizado para apurar a base de cálculo, a partir de informações divergentes apresentadas nos documentos entregues pelo contribuinte.

*No caso em espécie, é óbvio que as contribuições sociais foram lançadas por aferição direta. **A fiscalização apurou as contribuições com base nos documentos apresentados pelo contribuinte, entretanto a documentação era divergente, sendo assim, houve a necessidade de definir critérios para apurar a base de cálculo das contribuições previdenciárias.** (grifei)*

No presente lançamento, juntamente com seus relatórios e anexos, foram discriminados como foi apurado todos os fatos geradores e os documentos que deram origem às contribuições sociais devidas, os períodos a que se referem e todos os dispositivos legais que embasam o presente lançamento, por rubrica e por período, de acordo com os atos normativos que disciplinam o assunto.

A Impugnante exerce seu direito ao contestar o procedimento fiscal, entretanto limita-se a discordar da apuração do débito, não apresentando qualquer elemento/prova que demonstre erro na base de cálculo, ou justificativa para as diferenças apontadas pelo Auditor Fiscal entre o valor declarado em GFIP e o informado na folha de pagamento, ou ainda as retenções informadas a maior na GFIP.

Sendo assim, a “escolha” feita pelo Auditor Fiscal, como apontada na impugnação, teve como base o critério de aferição escolhido por ele, e está em perfeita consonância com a legislação tributária:

CTN

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

De fato, houve uma aferição, a partir do momento que o Auditor Fiscal, utilizou bases distintas para apurar o valor devido e o valor pago pelo contribuinte. Entretanto, a aferição não foi indireta, como afirmada veementemente pelo contribuinte, mas sim direta, visto que partiu de informações fornecidas espontaneamente a Receita Federal do Brasil, seja por declarações ou apresentação de documentos.

O contribuinte questiona ainda o fato de as Notas Fiscais terem sido analisadas aleatoriamente, entretanto não se verifica qualquer problema, visto que entre as técnicas de auditoria a amostragem é uma técnica aceita. Neste tipo de estudo qualquer nota fiscal poderia ter sido selecionada para análise objetivando verificar os documentos declarados pelo contribuinte. A partir da análise da amostra expande-se os resultados para todo o período fiscalizado. Além disso, caso a Impugnante verificasse erro na glosa da compensação poderia ter apresentado junto a sua impugnação documento que comprovassem o erro no lançamento fiscal, fato este que não ocorreu.

O Relatório Fiscal e os demais anexos que compõem os presentes Autos de Infração contêm os elementos necessários à identificação dos fatos geradores do crédito lançado e a legislação pertinente, possibilitando ao sujeito passivo o pleno exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa.

Importa esclarecer que a aferição direta decorre:

- a) Da utilização das notas fiscais do contribuinte, nas quais se verificou que inexistia o destaque de retenção. (são pois os documentos que refletem a contabilidade da empresa);

- b) Da utilização das declarações prestadas pela própria empresa, que são atos de veracidade ideológica presumida.

Constatado que o contribuinte, na prestação de informações, o faz com incorreções, conforme apontado no relatório fiscal

20. E também é de conhecimento público que os serviços sujeitos à retenção estão listados no art. 219, § 2º, do Regulamento da Previdência Social (RPS) aprovado pelo Decreto 3.048/99, se aplicando também a retenção aos serviços executados mediante empreitada listados no art. 219, § 3º, do RPS.

21. Da mesma forma, é notório o direito de a empresa prestadora de serviços compensar integralmente os valores retidos na NF/FAT/REC, quando do recolhimento das contribuições previdenciárias (exceto sobre as contribuições destinadas a outras entidades ou fundos), inclusive sobre as contribuições devidas em decorrência do décimo-terceiro salário pago/creditado a empregados, desde que a retenção esteja:

a) declarada em GFIP na competência da emissão da NF/FAT/REC pelo estabelecimento da empresa responsável pela cessão de mão de obra ou pela execução da empreitada total; e

b) que a retenção conste destacada na NF/FAT/REC ou, mesmo que não destacada, que tenha sido recolhida pela tomadora em nome do estabelecimento prestador.

22. Porém após ter sido realizada uma conciliação entre o montante das retenções apuradas pela fiscalização e o declarado em GFIP (campo "Retenção Lei nº 9.711/98") pelo estabelecimento prestador, por competência, observou-se o que o valor declarado pela empresa foi superior à retenção apurada, devendo esta auditoria glosar os valores indevidamente compensados, conforme anexos:

- Anexo Notas Fiscais e retenções;
 - Anexo GFIP informações gerais;
 - Anexo GPS; • Notas Fiscais por amostragem;
 - Arquivos das Notas Fiscais Eletrônicas;
 - Anexo Demonstração dos valores de compensação indevida (parte 1 e 2).
- (...)

DA INFRAÇÃO 1157.0010

Esta infração refere-se ao descumprimento de obrigação acessória por parte da empresa cedente de mão-de-obra que deixa de destacar na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, 11% (onze por cento) do valor bruto da prestação de serviços, valores estes demonstrados no anexo abaixo:

- *Anexo retenção não destacada*

Em resumo, para ter direito a deduzir de suas contribuições a retenção decorrente da previsão legal imposta pela lei 9711/98 a prestadora de serviços tem a obrigação de destacar na nota fiscal ou fatura de serviços o percentual retido. E, no caso em tela, a recorrente foi autuada por não fazê-lo. Todavia, importa destacar que existe uma redundância no regulamento previdenciário que opera em favor do contribuinte. Quando o tomador efetua o recolhimento (mesmo sem o destaque em nota fiscal – obrigação do prestador descumprida), estes recolhimentos se aproveitam em favor do prestador para abater as suas contribuições devidas.

Assim, a planilha que o recorrente alega ser “aleatória ou discricionária”, na realidade é a aplicação do regramento em benefício do recorrente. Ora, a autoridade lançadora aplicou a retenção apurada nas notas fiscais (se na competência esta fosse maior) ou a retenção recolhida (consulta ao conta corrente da empresa (anexo GPS) , obrigatoriamente a que fosse maior. Em benefício da recorrente. Essa foi a natureza do lançamento 2141.0020,

Deste modo, a autuação contestada, no tocante ao item decorre exclusivamente da divergência entre a declaração do contribuinte em GFIP (declarou crédito de retenção acima do apurado, tanto pelas retenções destacadas nas notas/faturas da recorrente quanto pelos saldos mensais de retenção recolhidas pelas tomadoras de serviços).

E tal situação, uma vez detalhada no relatório fiscal, se processa sem qualquer demonstração efetiva acerca de erro material no lançamento, uma vez que, tanto em sede de impugnação quanto na fase recursal foi apresentado questionamento em sede argumentativa, mas incapaz de desconstruir qualquer elemento, dada a completa descrição e fundamentação trazidas no relatório fiscal da autuação. Deste modo, sem razão a recorrente.

Do mérito:

Aponta a recorrente que quando o Agente Fiscal, a partir do arbitramento, afirmou haver a compensação indevida de contribuição previdenciária retida dos tomadores de mão-de-obra da empresa impugnante. Essa constatação gerou duas exigências:

- a multa isolada no percentual de 150% em razão de valores compensados supostamente de forma indevida (supostamente, eis que foram arbitrados); e

- II) ao mesmo tempo, a glosa desse montante exorbitante, com a exigência de multa agravada no mesmo percentual de 150%

Neste aspecto a recorrente questiona o *bis in idem* de autuações na multa isolada (que está vinculada às glosas de compensações (base é a autuação 2141.020) e a multa referente à contribuição patronal e GILRAT – (cuja base está vinculada à autuação 2141.079).

Sendo as bases de cálculo distintas, de imediato descartada a hipótese de a autuação caracterizar o alegado *bis in idem*, importa esclarecer:

- 1) a multa de ofício, vinculada ao lançamento das contribuições patronais (lançamento 2141.020) teve argumento reconhecido pelo julgador de piso, tendo sido reduzida para o patamar de 75% .
- 2) Já no que se refere a multa isolada, que está vinculada aos valores de retenção que foram inseridos na GFIP pela recorrente, sem documentação que demonstrasse sua validade, liquidez e certeza, por estar em sede de recurso vinculada exclusivamente, questionando o fato de a glosa do valor apresentar multa de ofício de 150% (que em sede de impugnação fora exonerada, uma vez que sobre a glosa na GFIP existe apenas a multa de mora (20%), conforme descrito no auto de infração e, quando aplicável, a autoridade deverá impor a multa isolada.

Neste aspecto, a recorrente limita sua tese argumentativa à alegação de *bis in idem* sem atacar outros aspectos da autuação

Ou seja, no que tange à alegação, sendo vinculada a este lançamento, o acórdão recorrido já tratou do tema, conforme transcrito do voto condutor:

A glosa de compensação indevida encontra amparo no art. 89 da Lei nº 8.212/1991 (com a redação dada pela Lei nº 9.129/1995) e artigos 247 a 249, 251, 253 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999.

Destaca-se o art. 89 da Lei nº 8.212/1991, que trata da multa moratória de 20% sobre os valores compensados indevidamente em GFIP, nos termos do §9º do artigo 89 da Lei 8.212/1991:

Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições devidas a terceiros somente poderão ser restituídas ou compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 9º Os valores compensados indevidamente serão exigidos com os acréscimos moratórios de que trata o art. 35 desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Sendo assim, a porcentagem de multa a ser aplicada sobre as glosas de compensação é de 20% (vinte por cento) e não 150% (cento e cinquenta por cento), como informado no auto de infração. Sendo assim, a multa incidente sobre os valores lançados no Código de Receita: 2414 Glosa de Compensação Previdenciária - Lançamento de Ofício (Infração: Glosa De Retenção (Prestador De Serviços) (2414)) deve ser alterado para 20%.

Considerando que a multa de mora (definida no acórdão recorrido) e a aplicação da multa isolada prevista no Art. 89§10º da Lei 8212/91 são compatíveis no ordenamento jurídico, descabido o argumento de bis in idem, em sede recursal.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de não conhecer o recurso de ofício, por não atendimento do limite de alçada; não conhecer o recurso voluntário interposto em relação à responsável solidária, por falta de interesse de agir; e, em relação ao sujeito passivo principal, conhecer parcialmente o recurso voluntário, não se apreciando a alegação de “bis in idem - cobrança de multa isolada majorada e multa de ofício qualificada sobre as glosas de retenção” em razão da perda de objeto e, na parte conhecida, rejeitar a preliminar de nulidade suscitada para, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Marcus Gaudenzi de Faria