



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.000463/2007-52
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-005.632 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de novembro de 2019
Recorrente UNIVERSO SERVICOS E ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/12/2005

CESSÃO DE MÃO DE OBRA. RETENÇÃO DE 11% DO VALOR DA NOTA FISCAL. COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE.

O art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, com redação vigente à época dos fatos geradores dada pela Lei nº 9.711, de 1998, determina que o prestador dos serviços poderá compensar o valor retido pelo tomador. Assim, tendo sido verificado que o tomador efetivamente recolheu estes valores para seguridade social, é desnecessário que o prestador dos serviços comprove a efetiva prestação dos mesmos para realizar a compensação almejada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para deduzir do tributo lançado os valores efetivamente recolhidos através de GPS com código nº 2631, conforme indicado na planilha de fl. 171, bem assim para determinar a aplicação da retroatividade benigna, nos termos dos art. 476 e 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano Dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 211/215, interposto contra decisão da DRJ em Belo Horizonte/MG de fls. 184/193, a qual julgou parcialmente procedente o lançamento de Contribuições Sociais relativas à parte da empresa, SAT/RAT e terceiros (DEBCAD nº 37.129.855-5), incidente sobre as diferenças entre os valores declarados a menor ou omitidos em GFIP, conforme auto de infração de fls. 2/105, lavrado em 11/10/2007, relativo a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário 1999 a 2005, com ciência da RECORRENTE em 19/10/2007, conforme AR de fls. 118.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R\$ 925.496,38, já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa de mora no percentual de 15%.

De acordo com o Relatório Fiscal acostado às fls. 114/116, o lançamento foi efetuado sobre as remunerações pagas segurados empregados e aos administradores da RECORRENTE, em razão de diferenças entre os valores declarados a menor ou omitidos em GFIPs, as folhas de pagamento de salários e as retiradas Pró Labore dos sócios.

Para a apuração das contribuições a fiscalização examinou folhas de pagamento, Recibos de Rescisões e Férias, Notas Fiscais dos Tomadores de mão-de-obra, GFIP e GPS.

Assim, foi efetuado o levantamento **FPG (Folha de Pagamento após GFIP)**, abrangendo as competências de 01 a 05/1999, 10 e 11/1999, 01 e 02/2000, 08 a 10/2000, 01 a 12/2001, 01 a 09/2002, 11 e 12/2002, 01 a 03/2003, 07 e 08/2003, 10/2003, 12/2003, 01 e 02/2004, 09 a 13º/2004, 01 a 13º/2005, referente às diferenças apuradas por competência das contribuições a cargo da empresa não recolhidas, ou recolhidas a menor, sobre as remunerações de seus segurados empregados. Neste levantamento estão incluídas ainda a Glosa de deduções efetuadas a maior nas competências de 01 a 05/1998, bem como os valores das contribuições incidente sobre as remunerações dos Administradores (Pró-Labore Autônomos) nas competências de 02, 05, 10 e 11/1999, 01, 02, 08, 09 e 10/2000, 01 a 12/2001, 01 a 09/2002, 11 e 12/2002, 01 a 03/2003, 01 e 02/2004, 01, 03, 05 e 11/2005; também foram objeto deste levantamento as diferenças de Terceiros nas competências onde foram constatadas.

Consta também no relatório fiscal que a RECORRENTE vinha depositando judicialmente o valor relativo as contribuições para terceiros e também para o SAT/RAT. Contudo, como a empresa não logrou êxito nas ações judiciais, os depósitos foram convertidos em renda da União, tendo sido os mesmos considerados pela fiscalização para abatimento dos valores que a empresa teria de recolher, nos seguintes termos:

Lembramos ainda que os depósitos efetuados foram conferidos no sistema, considerados por esta auditoria e abatidos dos valores que a empresa teria de recolher para estas entidades e também para o SAT/RAT.

Os valores podem ser conferidos e estão discriminados por competência no Relatório “RADA” no item CRED onde relacionamos todos os valores por competência. Nas competências onde houve mais de um depósito de terceiros o valor virá somado no item CRED.

Ainda no relatório “RADA” estão contidos os valores dos Lançamentos de Débito Confessados - LDC anteriores a esta auditoria e que foram considerados para efeito do cálculo desta NFLD.

Além da presente NFLD, a fiscalização deu origem aos seguintes lançamentos:

- NFLD 37.051.408-4 (processo nº 15504.000461/2007-63): referente à contribuição descontada dos segurados empregados;
- NFLD 37.129.856-3 (processo nº 15504.000464/2007-05): referente à contribuição da empresa e de terceiros (diferenças de recolhimento) de 01/1998 a 07/2004;
- AI 37.051.406-8 (processo nº 15504.000457/2007-03), referente à multa por Omissão de fatos geradores de Contribuições Previdenciárias em GFIP (CFL 68); e
- AI 37.051.407-6 (processo nº 15504.000456/2007-51), referente à multa por erros de campo nas GFIPs (CFL 69).

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 120/129 em 14/11/2007. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Belo Horizonte/MG, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

O sujeito passivo apresentou impugnação, na qual relata as razões e fundamentos para desconstituição do lançamento.

Suscita a decadência do lançamento referente às contribuições previdenciárias cujos fatos geradores ocorreram entre 01/1999 a 13/2001. Para tanto, colaciona aos autos farta jurisprudência, bem como julgados do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

No mérito aponta a existência de erro na apuração dos valores lançados. Informa que foram desconsiderados créditos decorrentes de retenções de 11% do valor bruto de Notas Fiscais de prestação de serviços, assim como créditos decorrentes de recolhimentos efetivamente realizados.

Apresenta planilha anexa para demonstrar os valores que deveriam ter sido lançados pela fiscalização.

No seu entendimento as divergências das GFIP com as retenções reais e ainda, com os valores recolhidos através de GPS são claras. Em diversos períodos, os créditos desconsiderados teriam o condão de excluir quaisquer débitos. Pleiteia a reformulação de cálculos, para se chegar ao valor real da dívida, acaso existente.

Aduz não ter cometido nenhuma das irregularidades descritas no relatório fiscal. Foram considerados diversos valores como caracterizadores de omissão de receita, que de fato não são.

A prova pericial, neste caso, mostra-se indispensável à plena caracterização dos critérios adotados pelo fisco no lançamento. No caso em tela o contribuinte traz aos autos

planilha por ele elaborada, mas que se mostra somente como um início de prova. A análise real da existência ou não de débitos deve ser feita com o confronto de todas as notas fiscais e as GPS que foram desconsideradas pela fiscalização.

A produção da prova pericial é indispensável para o esclarecimento da verdade material e o seu indeferimento implicará incerteza quanto à materialidade da aplicação da norma tributária.

Após apresentar suas razões acerca da necessidade de prova pericial, a impugnante indicou peritos e apresentou os quesitos a serem respondidos.

- Relativamente às competências 11/2002, 12/2002, 01/2003, 03/2003, 07/2003, 08/2003, 10/2003, 12/2003, 01/2004, 02/2004, 09/2004 a 13/2004, 01/2005 a 13/2005, foram analisadas todas as GPS recolhidas em nome do contribuinte?

- Em relação aos períodos descritos no quesito anterior, os valores considerados como antecipação de recolhimento, referentes a retenções na fonte de 11% pelos tomadores de serviços, correspondem aos valores efetivamente recolhidos pelos tomadores, quando confrontados com o sistema da Receita Federal do Brasil?

- Após análise das GPS's relativas às competências informadas no quesito nº 01 e do confronto entre os valores efetivamente recolhidos a título de retenção com os valores declarados em GFIP's, permanece algum valor a recolher?

Por todas as razões apresentadas, requer seja decretada a extinção dos créditos tributários em razão da decadência e, no mérito, após a produção de prova pericial, seja julgado improcedente o lançamento por desconsiderar informações imprescindíveis à verdade material.

Da Decisão da DRJ convertendo o julgamento em diligência

Na primeira oportunidade que apreciou a celeuma, a DRJ em Belo Horizonte/MG entendeu por determinar a conversão do julgamento em diligência, conforme resolução de fls. 165/167, nos seguintes termos:

Com base nestas alegações, a impugnante questiona se foram analisadas todas as GPS recolhidas em nome do contribuinte nas competências 11/2002, 12/2002, 01/2003, 03/2003, 07/2003, 08/2003/10/2003, 12/2003, 01/2004, 02/2004, 09/2004 a 13/2004 e 01/2005 a 13/2005.

No quesito seguinte, intimamente relacionado com o anterior, a dúvida gira em torno do aproveitamento dos valores de antecipação de recolhimento a título de retenção de 11%, pelo qual solicita-se seja esclarecido se os valores considerados no procedimento fiscal correspondem aos efetivamente recolhidos pelos tomadores quando confrontados com aqueles constantes dos sistemas informatizados da RFB.

E, finalmente, a impugnante pleiteia, após análise das GPS relativas às competências indicadas no primeiro quesito, sejam confrontados os valores efetivamente recolhidos a título de retenção com os valores declarados em GFIP e, ao final, esclarecido se ainda restam valores a recolher.

Conforme relatórios de apropriação de recolhimentos, percebe-se que os valores lançados no código DNF foram obtidos diretamente dos destaques das notas fiscais. Contudo, os critérios para utilização dos valores destacados das notas fiscais não estão explicitados no relatório fiscal.

Diante destas informações, na busca dos esclarecimentos necessários à formação do juízo de convicção, os autos devem ser remetidos à Delegacia da Receita Federal do Brasil de origem, com encaminhamento à autoridade notificante, para que esclareça os pontos acima aduzidos.

Em resposta, a fiscalização apresentou o relatório complementar da notificação fiscal de débito, de fls. 175/177, acompanhado das planilhas de fls. 169/174, alegando, em síntese, que não existe compatibilidade entre os valores declarados em GFIP como créditos provenientes de retenção de notas fiscais da RECORRENTE e os valores apresentados em sua própria defesa.

Assim, a autoridade fiscal afirmou que não havia coerência nos valores apresentados em GFIP e nem nos valores apresentados pela empresa em sua planilha de defesa; e apesar de em algumas competências existirem recolhimentos maiores que os valores de retenção (planilha 2 – fl. 171), não *“foi possível criar convicção para aproveitarmos os valores recolhidos pelos tomadores, pois os mesmos não estão lastreados pelos valores de retenção das notas fiscais e nem pelos valores declarados em GFIP”*.

Com isso, a auditoria fiscal manteve o procedimento adotado quando do lançamento: considerou os valores de retenção sobre o total da prestação de serviços de mão-de-obra (11%) e não sobre os valores apresentados pela empresa em sua defesa e nem os declarados em GFIP, por não traduzirem a realidade.

Quanto ao questionamento da análise das GPS recolhidas, a autoridade fiscal afirmou que *“todas as GPS foram analisadas e consideradas para efeito do cálculo da contribuição devida, os valores de retenção (DNF) considerados pela fiscalização e ainda os LDC's - Lançamento de Débito Confessado efetuados pela empresa, valores estes discriminados no RADA na rubrica CRED”*. Para esclarecer, elaborou a planilha 3 (fls. 172/174) onde discriminou todos os valores recolhidos de GPS nas competências citadas, valores de retenção (rubrica DNF), assim como também os valores dos LDCs (rubrica CRED) por competência.

Cientificada, a RECORRENTE não apresentou nova manifestação.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Belo Horizonte/MG julgou procedente em parte o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 184/193):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2005

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. RETENÇÃO DE 11%. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. CREDITO NÃO CONSIDERADO.

Os valores recolhidos a título de retenção pelo tomador devem ser considerados a favor da prestadora na medida em que esta comprove a efetiva prestação dos serviços, através da juntada de notas fiscais inequívocas ao serviço prestado.

CONSTITUIÇÃO DE CREDITO. SÚMULA DO STF. DECADENCIA QUINQUENAL.

O prazo para lançamento da contribuição social previdenciária é de cinco anos, nos termos da Súmula Vinculante nº 8 editada pelo STF.

PROVA PERICIAL. INDEFERIMENTO.

A perícia se reserva à elucidação de pontos duvidosos que requerem conhecimentos especializados para o deslinde do litígio, não se justificando quando o fato puder ser demonstrado pela juntada de documentos.

MULTA. OBRIGAÇÕES PRINCIPAL E ACESSÓRIA. LEGISLAÇÃO POSTERIOR. ANÁLISE APLICAÇÃO RETROATIVIDADE BENIGNA.

Havendo legislação posterior que altere os parâmetros de aplicação de penalidades, necessário se faz o cotejo dos cálculos matemáticos para verificação da necessidade de retificação do crédito tributário.

Confronto das multas aplicadas conforme artigo 35, II, “a” da Lei 8.212, de 1991 na redação vigente à época do lançamento com aquela prevista no novo artigo 35-A desta Lei, inserido pela MP 449, de 2008.

Lançamento Precedente em Parte

A DRJ entendeu pela decadência de parte do lançamento tributário, qual seja, das competências compreendidas no período de 01/1999 a 09/2002, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, em razão do transcurso de mais de 5 (cinco) anos entre a ocorrência do fato gerador e a ciência do contribuinte do lançamento, que ocorreu em 19/10/2007.

No mérito, quanto ao aproveitamento de créditos decorrentes da retenção de 11%, a autoridade julgadora afirmou que a diligência esclareceu este fato ao demonstrar que todas as GPS foram devidamente analisadas, no entanto somente foram consideradas as guias através das quais foi possível identificar a efetiva prestação dos serviços. Ou seja, apesar de existirem guias de retenção com valores superiores àqueles considerados como créditos da prestadora de serviços, foram considerados apenas os recolhimentos que guardavam relação direta com as notas fiscais emitidas e exibidas à fiscalização. Ademais, a DRJ apontou inconsistências na planilha elaborada pela RECORRENTE quando da apresentação da impugnação.

Por fim, considerando a entrada em vigor da MP 449/2008, que alterou os parâmetros de aplicação das penalidades, a DRJ efetuou o cotejo dos cálculos de todas as multas lançadas, constatando que as penalidades aplicadas de acordo com a redação originária da Lei nº 8.212/1991 eram mais benéficas para o contribuinte, a ver:

VALOR ATUALIZADO (A)	MULTA AIOP* ANTERIOR MP 449 (B)	MULTA AIOA ** (C)	MULTA OFICIO VIGÊNCIA MP 449 A x 75% (D)	SOMATÓRIO MULTAS B + C
743.112,99	111.455,76	6.334,56	557.334,7425	117.790,32

* - AIOP – Autos de Infração com exigência da obrigação principal (37.051.408-4, 37.129.855-5, 37.129.856-3);

** - AIOA – Auto de Infração por descumprimento obrigação acessória (37.051.407-6).

Deste modo, entendeu não haver retroatividade benigna no presente caso.

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 23/11/2009, conforme AR de fls. 210, apresentou o recurso voluntário de fls. 211/215 em 21/12/2009.

Em suas razões, reiterou os argumentos da Impugnação quanto à desconsideração de créditos de retenção na fonte de 11% assim como aqueles efetivamente feitos pela contribuinte. Afirma que *“o próprio ente tributante reconhece a existência de valores efetivamente recolhidos aos cofres públicos e que não foram considerados pela fiscalização”*. Ademais, *“a suposta ausência das referidas notas fiscais, não implicam em desatendimento as obrigações acessórias e muito menos a supressão do recolhimento previdenciário”*.

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

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

PRELIMINAR

Do requerimento de perícia

Em grande parte do seu recurso voluntário, o RECORRENTE pleiteia a realização de perícia para comprovar a existência de créditos decorrentes das retenções de 11% incidentes sobre o valor bruto das notas fiscais dos serviços por ele prestados.

Pois bem, a diligência e a perícia, constituem elementos de prova, com a finalidade de municiar o julgador na formação de sua convicção. Não é a finalidade delas suprir a deficiência do sujeito passivo em comprovar o que alega. Nesse sentido, são esclarecedores os entendimentos doutrinários, a ver:

(...) não se confundem as atribuições de defesa da pretensão fiscal e a de julgamento, por isso mesmo desempenhado por órgãos autônomos. Essas premissas, a nosso ver, justificam as seguintes assertivas: **o poder instrutório das autoridades de julgamento deve se nortear pelo esclarecimento dos pontos controvertidos, mas sua atuação não pode implicar invasão dos campos de prova do contribuinte ou da Fazenda.** Em outras palavras, o caráter oficial da atuação dessas autoridades e o equilíbrio e imparcialidade com que devem exercer suas atribuições, inclusive a probatória, **não lhes permite substituir as partes ou suprir a prova que lhes incumbe carrear para**

o processo. (BONILHA, Paulo Celso. “A prova no processo administrativo tributário” ed. Dialética, p. 77) (Grifou-se)

Da mesma forma dispõe a jurisprudência desta corte, como se observa dos seguintes acórdãos: 2201-005.308, julgado em 11/06/2019, de minha relatoria, e 2202-004.624, julgado em 05/06/2018.

A DRJ, ao apreciar a questão, foi bastante clara quando afirmou que restaria “à impugnante juntar todas as notas fiscais não apresentadas à fiscalização e que comprovam a prestação de serviço e apresentá-las, seja em sede de recurso voluntário contra esta decisão, seja em regular pedido de restituição, de forma que fique inequivocadamente demonstrada a efetiva prestação dos serviços” (fl. 189). A despeito disto, nenhum documento foi juntado aos autos.

Assim, não tendo a contribuinte se desincumbido de seu ônus probatório, não cabe à autoridade julgadora produzi-la em favor da parte. Nego, portanto, o pedido de perícia.

MÉRITO

Dedução dos valores retidos

Observa-se que a RECORRENTE alega, exclusivamente, que é empresa cedente de mão de obra e que as tomadoras dos seus serviços regularmente retiveram o percentual de 11% incidente sobre o valor cheio das notas fiscais dos serviços prestados, conforme determina o art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, com redação vigente à época dos fatos geradores dada pela Lei nº 9.711, de 1998, de modo que valor retido seria suficiente para compensar todo o débito discutido neste processo.

Neste ponto, entendo por adotar o mesmo posicionamento do voto proferido no julgamento do processo nº 15504.000464/2007-05, no qual discutiu-se a possibilidade de utilização destes créditos.

Consultando o acórdão da DRJ, bem como o relatório fiscal complementar de fls. 175/177, verifica-se que alguns valores que foram efetivamente recolhidos através de Guias da Previdência Social (“GPS”) não foram considerados em favor do contribuinte por ausência de compatibilidade com os valores declarados em GFIP por ele e com os valores apresentados em sua defesa. Assim entendeu a fiscalização (fl. 176):

b) Observamos que não existe coerência nos valores apresentados em GFIP e nem nos valores apresentados pela empresa em sua planilha de defesa. A própria empresa não consegue chegar aos valores declarados por ela mesma, planilha 1 (fls. 166 e 167). Por **isto apesar de, em algumas competências, existirem recolhimentos maiores que os valores de retenção. planilha 2 (fls. 168)**, não nos foi possível criar convicção para aproveitarmos os valores recolhidos pelos tomadores, **pois os mesmos não estão lastreados pelos valores de retenção das notas fiscais e nem pelos valores declarados em GFIP**. Pelos fatos apresentados esta auditoria considerou os valores de retenção sobre o total da prestação de serviços de mão-de-obra (11%) e não sobre os valores apresentados pela empresa em sua defesa e nem os declarados em GFIP por não traduzirem a realidade.

Assim, entendeu a fiscalização que não era possível concluir que estes valores eram provenientes da retenção de 11% efetuada pelo tomador dos serviços, resultando na glosa da diferença destes valores, de acordo com o apurado na planilha 2 (fl. 171):

UNIVERSO SERV E ASSESS EMPRESARIAL LTDA

20.525.093/0001-85

		PLANILHA 2:		NFLD 37.129.855-5		
COMP	LEV	(A)	(B)	Diferença (A - B)	Retenção Empresa Defesa apresentada:	
		Vir. Considerado pela fiscalização:	Declarado GFIP pela empresa:	GPS RECOLHIDA GPS Cod. 2631:		
199907	DNF	16.288,84	Não Consta	16.433,71	-144,87	17.834,91
199908	DNF	16.476,75	Não Consta	16.637,03	-160,28	18.182,35
200002	DNF	17.705,01	Não Consta	17.818,93	-113,92	17.876,80
200003	DNF	19.038,01	Não Consta	19.520,10	-482,09	20.945,90
200005	DNF	18.290,06	Não Consta	18.690,47	-400,41	20.613,65
200010	DNF	18.237,99	Não Consta	18.292,80	-54,81	15.325,05
200011	DNF	18.490,90	Não Consta	19.006,80	-515,90	13.893,51
200012	DNF	18.592,48	Não Consta	18.612,91	-20,43	13.952,66
200104	DNF	16.052,58	16.956,59	17.633,12	-1.580,54	17.836,44
200202	DNF	20.070,32	20.628,45	21.603,34	-1.533,02	15.931,92
200207	DNF	21.869,88	23.058,75	23.058,75	-1.188,87	19.086,56
200208	DNF	22.466,13	22.496,86	22.496,86	-30,73	20.823,60
200212	DNF	24.931,49	25.304,97	25.304,97	-373,48	21.776,78
200304	DNF	25.135,18	25.424,42	25.424,42	-289,24	31.111,96
200401	DNF	22.371,49	23.015,14	22.941,15	-569,66	25.460,51
200402	DNF	26.636,68	33.958,65	26.721,80	-85,12	31.414,41
200404	DNF	32.412,10	34.144,83	34.144,83	-1.732,73	36.381,04
200412	DNF	25.539,28	28.032,45	25.619,49	-80,21	26.650,23
200508	DNF	25.663,36	96.373,23	26.459,20	-795,84	9.257,15
200509	DNF	61.322,86	106.810,74	61.694,88	-372,02	36.503,40
200510	DNF	80.855,54	97.225,84	89.190,15	-8.334,61	58.564,91
200512	DNF	74.291,63	115.820,28	86.241,30	-11.949,67	51.213,32

OBS.: Até 12/2000 não houve nenhuma declaração de retenção em GFIP;

Observamos que, em sua defesa apresentada, a empresa não consegue chegar a nenhum dos valores de retenção declarados em GFIP. X

Dispõe o art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, com redação vigente à época dos fatos geradores dada pela Lei nº 9.711, de 1998, que o contratante dos serviços de cessão de mão de obra deve efetuar a retenção de 11% do valor cheio da nota fiscal dos serviços contratados, a ver:

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, **deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão de obra, observado o disposto no § 5º do art. 33.** (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

§ 1º O valor retido de que trata o caput, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, será compensado pelo respectivo estabelecimento da empresa cedente da mão de obra, quando do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados a seu serviço. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998). (Grifou-se)

Como se observa da legislação, é papel da empresa tomadora dos serviços, reter o percentual de 11% e efetuar o recolhimento desta importância para previdência social em nome da empresa cedente de mão de obra. Na prática, este recolhimento é feito através da emissão de GPS com o código de recolhimento nº 2631, indicando o CNPJ, o nome e o endereço da prestadora de serviços.

No presente caso, a fiscalização não questiona suposta retenção a menor efetuada pelas empresas tomadoras do serviço, mas sim desconsidera o valor efetivamente recolhido em prol da RECORRENTE sob o fundamento que ela não conseguiu comprovar a efetiva cessão de mão de obra.

Ocorre que, s.m.j., a efetiva prestação dos serviços não é relevante no presente caso, posto que houve o efetivo recolhimento das contribuições incidentes. Ora, se a fiscalização tem acesso ao montante que foi efetivamente recolhido em favor do RECORRENTE (através da GPS com código 2631), pouco importa quanto foi declarado nas GFIPs da contribuinte ou informado em sua defesa, este pagamento deve ser alocado ao mesmo, sob pena de enriquecimento sem causa da União.

Percebe-se da leitura do art. 31, § 1º, acima mencionado, que o que será compensado pelo estabelecimento da empresa cedente de mão de obra é o valor retido e recolhido pela empresa tomadora de serviços. Apesar da base de cálculo da retenção ser o valor da nota fiscal bruta, sua apresentação é desnecessária quando há elementos que comprovem o quanto foi recolhido aos cofres da União.

Em outras palavras, em caso de retenção inferior ao percentual exigido, a apresentação da nota fiscal é fundamental para comprovar que a retenção foi efetuada nos montantes exigidos pela legislação, sob pena do lançamento do crédito tributário. Mas, havendo o efetivo recolhimento, o valor recolhido poderá ser compensado, nos termos do art. 31, § 1º da Lei nº 8.212/1991.

Repiso, não se trata de aceitar os valores declarados pela RECORRENTE em sua GFIP ou em sua defesa, mas sim aceitar o montante efetivamente recolhido em favor da União (e reconhecido pela autoridade fiscal). De fato, caberia ao contribuinte comprovar a efetiva prestação do serviço, e ter sofrido a retenção dos valores, caso pretendesse compensar valores que não foram recolhidos, ou que foram recolhidos em montantes menores.

Como pontuado anteriormente, caso estes valores sejam desconsiderados, haverá enriquecimento sem causa em favor da União, na medida em que este pagamento não será alocado para fazer frente a nenhum débito previdenciário. Ora, se a RECORRENTE não puder compensá-lo, a não União irá estornar o montante para a empresa que efetuou a retenção, sob o fundamento que não foi comprovada a efetiva prestação dos serviços.

Em síntese, constata-se que, diferentemente do que aduz a RECORRENTE, apenas os montantes abaixo indicados podem ser compensados em favor da empresa, nas suas respectivas competências (a relação abaixo contempla apenas as competências não atingidas pela decadência):

200212 DNF	24.931,49	25.304,97	25.304,97	-373,48	21.776,78
200304 DNF	25.135,18	25.424,42	25.424,42	-289,24	31.111,96
200401 DNF	22.371,49	23.015,14	22.941,15	-569,66	25.460,51
200402 DNF	26.636,68	33.958,65	26.721,80	-85,12	31.414,41
200404 DNF	32.412,10	34.144,83	34.144,83	-1.732,73	36.381,04
200412 DNF	25.539,28	28.032,45	25.619,49	-80,21	26.650,23
200508 DNF	25.663,36	96.373,23	26.459,20	-795,84	9.257,15
200509 DNF	61.322,86	106.810,74	61.694,88	-372,02	36.503,40
200510 DNF	80.855,54	97.225,84	89.190,15	-8.334,61	58.564,91
200512 DNF	74.291,63	115.820,28	86.241,30	-11.949,67	51.213,32

Em consulta ao demonstrativo sintético de débito, percebe-se, por exemplo, que na competência 12/2005 o valor total do débito originário é de R\$ 51.235,40 razão pela qual a compensação acima não é suficiente para extinguir o crédito tributário, especialmente considerando que estes mesmos créditos também devem ser utilizados nos outros processos da RECORRENTE julgados nesta sessão, quais sejam:

- NFLD 37.051.408-4 (processo nº 15504.000461/2007-63): referente à contribuição descontada dos segurados empregados;
- NFLD 37.129.856-3 (processo nº 155040.00464/2007-05): referente à contribuição da empresa e de terceiros;

Em razão do exposto, voto reconhecer o direito da RECORRENTE de compensar os valores efetivamente recolhidos através de GPS com código nº 2631, conforme indicado na planilha de fl. 171, sendo certo que tal compensação é insuficiente para extinguir o crédito tributário objeto deste processo.

Da retroatividade mais benéfica

Entendo que o caso merece especial atenção em razão da possível retroatividade benigna em decorrência das alterações promovidas pela Lei nº 11.941/2009. Tal particularidade cria uma situação em que é preciso averiguar qual a multa mais benéfica à RECORRENTE: se a anterior ou a posterior à Lei nº 11.941/09.

Importante observar que o inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91 foi revogado pela Lei nº 11.941/2009. Assim, a multa de mora passou a ser regida pelo caput do art. 35 da lei nº 8.212/1991, o qual remete para o art. 61 da Lei nº 9.430/96, que somente trata de hipótese de pagamento das contribuições em atraso, porém sem o lançamento de ofício:

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Para os casos de lançamento de ofício (quando há lançamento de obrigação principal), a multa aplicada passou a ser aquela prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, no percentual de 75%, conforme disciplina o art. 35-A da Lei nº 8.212/91:

Lei nº 8.212/91

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Lei nº 9.430/96

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

Nos termos do art. 106 do CTN, se aplica a retroação benéfica das leis nos seguintes casos:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Porém, a despeito de ter havido alteração da penalidade, importante mencionar que nos casos de lançamento de ofício, antes da Lei nº 11.941/2009, eram aplicadas ao contribuinte a multa de mora do art. 35 da Lei nº 8.212/91 mais a multa pelos erros em GFIP, nos termos do art. 32, §§ 4º, 5º e 6º, da mesma Lei nº 8.212/91 (normas também revogadas pela Lei nº 11.941/2009).

É válido mencionar tal fato a fim de deixar claro ao contribuinte que a verificação da retroatividade benigna (quando há lançamento de obrigação principal) enseja a comparação das seguintes penalidades:

- a nova multa de 75% sobre o valor do principal devido;

- a multa de mora do antigo art. 35 da Lei nº 8.212/91 sobre o valor do principal devido + a multa pelos erros em GFIP, conforme antiga redação do art. 32, §§ 4º, 5º e 6º, da Lei nº 8.212/91.

O menor valor de penalidade dentre as duas hipóteses acima citadas é o que deve prevalecer para ser cobrado do contribuinte.

Neste sentido, em razão da possível retroatividade benigna em decorrência das alterações promovidas pela Lei nº 11.941/2009, entendo que deve haver a comparação de qual a penalidade mais benéfica ao RECORRENTE: a anterior ou a posterior à Lei nº 11.941/2009, devendo sempre ser observada a exigência da obrigação principal.

Isto porque, apesar da DRJ ter feito esta comparação, a mesma não considerou em sua análise o valor da multa discutida no processo nº 15504.000457/2007-03 (AI 37.051.406-8 – CFL 68), apenas efetuando a comparação das penalidades incidentes sobre os demais DEBCADs (3 de obrigação principal e 1 de obrigação acessória – CFL 69), conforme planilha abaixo reproduzida:

VALOR ATUALIZADO (A)	MULTA AIOP* ANTERIOR MP 449 (B)	MULTA AIOA ** (C)	MULTA OFÍCIO VIGÊNCIA MP 449 A x 75% (D)	SOMATÓRIO MULTAS B + C
743.112,99	111.455,76	6.334,56	557.334,7425	117.790,32

* - AIOP – Autos de Infração com exigência da obrigação principal (37.051.408-4, 37.129.855-5, 37.129.856-3);

** - AIOA – Auto de Infração por descumprimento obrigação acessória (37.051.407-6).

Ademais, a DRJ utilizou na comparação os valores relativos às autuações relacionadas a contribuição para outras entidades e fundos (Terceiros). Contudo, tal obrigação principal não entra na discussão sobre comparação de multas acima, pois o valor das contribuições a Terceiros não é base de cálculo para a multa CFL 68. Portanto, a comparação da penalidade incidente sobre o valor da contribuição devida a Terceiros deve se dar estritamente entre: (i) a nova multa de ofício de 75% sobre a obrigação principal, conforme art. 35-A da Lei nº 8.212/91; com (ii) a multa de mora incidente sobre tais obrigações.

Importante ressaltar que, conforme manifestação externada pela mesma DRJ no processo nº 15504.000456/2007-51 (CFL 69), a comparação das penalidades “*somente poderá ser operacionalizada quando o contribuinte manifestar sua intenção de liquidar o crédito, devendo ser considerados todos os processos conexos (obrigação principal e acessória)*” (fl. 75 do mencionado processo).

Deste modo, entendo que a Unidade Preparadora deve realizar, quando da liquidação do crédito, a comparação das multas para fins de verificação da retroatividade benigna. Para cada uma das competências objeto deste lançamento, a unidade preparadora deve efetuar a comparação: (i) da nova multa de ofício de 75% sobre a obrigação principal (exceto Terceiros), conforme art. 35-A da Lei nº 8.212/91; com (ii) a multa aplicada no processo nº 15504.000457/2007-03 (AI 37.051.406-8 – CFL 68) e no processo nº 15504.000456/2007-51 (AI 37.051.407-6 – CFL 69), somada às multas de mora nos processos nº 15504.000464/2007-05, nº 15504.000463/2007-52, nº 15504.000461/2007-63 (exceto a parcela relacionada a Terceiros em qualquer dos mencionados processos), conforme determina o art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009:

Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos:

I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores:

a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e

b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

(...)

§ 2º Para definição do multiplicador a que se refere a alínea "a" do inciso I, e de apuração do limite previsto nas alíneas "b" e "c" do inciso I do caput, serão considerados, por competência, todos os segurados a serviço da empresa, ou seja, todos

os empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais verificados em procedimento fiscal, declarados ou não em GFIP.

Feita a comparação acima para cada uma das competências, deve ser aplicada a penalidade mais benéfica ao contribuinte.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, a fim de reconhecer o direito da RECORRENTE de compensar os valores efetivamente recolhidos através de GPS com código nº 2631, conforme indicado na planilha de fl. 171, nos termos das razões acima expostas. Ademais, deve ser aplicado, no que for cabível, o art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009 para verificação da penalidade mais benéfica ao contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim