



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 15504.014604/2009-86  
**Recurso n°** 999.999 Voluntário  
**Acórdão n°** 2403-001.466 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de junho de 2012  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA  
**Recorrente** CONSTRUTORA CASTRO REZENDE LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/05/2008

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - IRREGULARIDADE NA LAVRATURA DO AIOP - 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.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - COMPENSAÇÃO - REGRAMENTO LEGAL.

O Plano de Custeio da Seguridade Social, no art. 89 da Lei n. 8.212/91, traz comando no sentido de que somente serão compensados os valores pagos ou recolhidos indevidamente a título de contribuição para a Seguridade Social.

A compensação entre crédito e débito tributário efetiva-se por iniciativa do contribuinte, sendo que feita no âmbito de tributo sujeito ao lançamento por homologação, como no caso, fica a depender da homologação da autoridade fiscal, que pode e deve fiscalizar o contribuinte, examinar seus livros e documentos, verificar os cálculos e efetuar o lançamento de valor de compensação indevida, no todo ou em parte.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - ACRÉSCIMOS LEGAIS - JUROS E MULTA DE MORA - ALTERAÇÕES DADAS PELA LEI 11.941/2009 - RECÁLCULO DA MULTA MAIS BENÉFICA - ART. 106, II, C, CTN

Até a edição da Lei 11.941/2009, os acréscimos legais previdenciários eram distintos dos demais tributos federais, conforme constavam dos arts. 34 e 35 da Lei 8.212/1991. A Lei 11.941/2009 revogou o art. 34 da Lei 8.212/1991

(que tratava de juros moratórios), alterou a redação do art. 35 (que versava sobre a multa de mora) e inseriu o art. 35-A, para disciplinar a multa de ofício.

Visto que o artigo 106, II, c do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei 9.430/96 para compará-la com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91 (presente no crédito lançado neste processo) para determinação e prevalência da multa de mora mais benéfica.

Ressalva-se a posição do Relator, vencida nesta Colenda Turma, na qual se deve determinar o recálculo dos acréscimos legais na forma de juros de mora (com base no art. 35, Lei 8.212/1991 c/c art. 61, § 3º Lei 9.430/1996 c/c art. 5º, § 3º Lei 9.430/1996) e da multa de ofício (com base no art. 35-A, Lei 8.212/1991 c/c art. 44 Lei 9.430/1996), com a prevalência dos acréscimos legais mais benéficos ao contribuinte.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de voto, dar provimento parcial ao recurso para determinar o cálculo da multa de mora, de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009 (art. 61, da Lei no 9.430/96), e se compare com a multa de ofício, prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte. Vencido o conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari na questão da multa.

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Paulo Maurício Pinheiro Monteiro - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Ivacir Júlio de Souza, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Marcelo Magalhães Peixoto, Maria Anselma Coscrato dos Santos e Cid Marconi Gurgel de Souza.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela Recorrente – CONSTRUTORA CASTRO REZENDE LTDA. contra Acórdão nº 02-31.610 - 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento De Belo Horizonte - MG, que julgou procedente a autuação por descumprimento de obrigação principal, Auto de Infração de Obrigação Principal – AIOP nº. 37.215.816-1, às fls. 01, com valor consolidado de R\$ 32.469,22.

O crédito previdenciário se refere às contribuições previdenciárias destinadas à Seguridade Social referente às contribuições parte da empresa, inclusive para o financiamento do benefício concedido em razão do grau de incidência da incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – SAT/RAT, incidentes sobre a remuneração da mão de obra utilizada na prestação de serviços contida nas notas fiscais referentes às obras citadas.

O Relatório Fiscal, às fls. 65 a 73, informa que a empresa sob ação fiscal tem como objeto social a prestação de serviços na área de engenharia civil, tais como: construção, reformas, execução de obras de arte, saneamento, terraplenagem, drenagem,- pavimentação, elaboração de projetos, gerenciamento, consultoria e fiscalização, manutenção e conservação de edificação, estradas de ferro e de rodagem. E ainda, lançamento e empreendimentos imobiliários.

Foram examinados os seguintes documentos: Livros Diário, notas fiscais de prestação de serviços, contratos das obras, GFIP.

Conforme o Relatório Fiscal, às fls. 65 a 73, através da análise da escrituração contábil da empresa, verificou-se que a mesma não registra os lançamentos referentes a obras de construção civil em contas individualizadas, infringindo assim ao artigo 32, inciso II da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, combinado com o artigo 225, inciso II e §13 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999.

Ainda o Relatório Fiscal, às fls. 65 a 73, informa que procedeu-se à aferição indireta da remuneração da mão-de-obra utilizada nas obras fiscalizadas com base no contrato, corroborado com as notas fiscais de prestação de serviços apresentadas, conforme descrito abaixo:

***Obra CEI 50.901.50542/73 - Trata-se de obra de reforma em agência bancária, com contrato formalizado em 10/09/2007, no valor de R\$330.700,00(trezentos e trinta mil e setecentos reais). No contrato da obra e nas notas fiscais de serviço apresentadas verificamos a discriminação das parcelas referentes a aplicação de materiais e correspondente mão de obra, conforme quadro abaixo. A remuneração contida no valor da mão-de-obra utilizada na prestação de serviços corresponde ao mínimo de 40% (quarenta por cento).***

**Obra CEI 51.075.01451/76** - Trata-se de obra de reforma em agência bancária, com contrato formalizado em 19/10/2007, no valor de R\$281.296,44 (duzentos e oitenta e um mil duzentos e noventa e seis reais e quarenta e quatro centavos). No contrato da obra e nas notas fiscais de serviço apresentadas verificamos a discriminação das parcelas referentes à aplicação de materiais e correspondente mão de obra, conforme quadro abaixo. A remuneração contida no valor da mão-de-obra utilizada na prestação de serviços corresponde ao mínimo de 40% (quarenta por cento).

Em relação ao cálculo do salário de contribuição devido, o Relatório Fiscal, às fls. 65 a 73, mostra que foram excluídos da remuneração da nota fiscal os valores declarados em GFIP, nos meses correspondentes. Os anexos I e II apresentam os segurados declarados em GFIP e os valores correspondentes, para cada obra fiscalizada. As notas fiscais dos meses 04/2008 e 05/2008, fora do período da obra, foram emitidas após os acertos finais com a tomadora do serviço.

A Recorrente teve ciência do TIFP – Termo de Início do Procedimento Fiscal, às fls. 14 a 15, na qual consta o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 0610100.2008.02551.

O período objeto do auto de infração, conforme o Relatório Discriminativo Sintético do Débito - DSD, às fls. 06, é de 10/2007 a 05/2008.

A Recorrente apresentou Impugnação, às fls. 82 a 88, em apertada síntese conforme o relatório da decisão de primeira instância, às fls. 211 a 216:

(i) *Afirma que, de fato, não fez a contabilização na forma exigida no inciso II do art. 32 da Lei nº 8.212/91, o que deu origem ao Auto de Infração de nº 37.215.813-7, por descumprimento da obrigação acessória de lançar mensalmente, em títulos próprios da contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.*

(ii) *No entanto, todas as demais obrigações concernentes à prestação de serviços com cessão de mão de obra, tanto a principal, quanto as acessórias foram rigorosamente cumpridas. Cita as obrigações que diz terem sido atendidas: desembolso das contribuições devidas a terceiros, destaque e retenção pelo tomador dos 11% do valor das contribuições calculadas sobre o valor da nota fiscal, confecção de folhas de pagamento separadas por obra civil, etc...*

(iii) *Encontram-se anexas aos autos provas de que não houve sonegação de arrecadação ao INSS. As contribuições previdenciárias, no percentual de 20%, foram recolhidas a tempo e modo, pois as retenções sofridas sobejam as obrigações mensais devidas pelos empregados. As contribuições devidas a terceiros, não compensáveis com os valores retidos nas notas fiscais, foram objeto de recolhimento específico em separado, cujas guias quitadas foram anexadas à defesa correspondente.*

(iv) *Entende a Impugnante que pagou mais do que devia, restando crédito com o INSS. Alega que os valores totais retidos nas notas fiscais, comprovadamente recolhidos, somam mais que os valores devidos pela empresa e pelos empregados. Mesmo*

*assim foi apenada com a exigência de contribuição previdenciária comprovadamente descontada de seus empregados e devidamente repassada aos cofres públicos, por meio de compensação dos valores retidos sobre as notas fiscais.*

*(v) Entende ser inaplicável a aferição indireta, sempre que não houver a escrituração contábil em livro Diário e Razão, conforme previsto no §13 do art. 225 do RPS, c/c o art. 60 da IN SRP nº 03/2005. Tal fato não torna a contabilidade inidônea, nem significa que seus documentos não mereçam fé, especialmente a compensação feita na forma da lei, das contribuições previdenciárias devidas sobre a remuneração dos segurados empregados com os valores retidos sobre as notas fiscais e recolhidas pelo tomador de serviços.*

*(vi) Pede a anulação do lançamento, pois entende que as retenções sofridas pela impugnante são suficientes para suportar as compensações das contribuições previdenciárias devidas por ela, inclusive sobejando crédito, ou, remanescendo algum valor devido, seja deferida a compensação com os créditos havidos pela Impugnante.*

Houve solicitação de Diligência Fiscal, às fls. 201 a 202, no sentido de se esclarecer sobre o aproveitamento das contribuições retidas pelos tomadores dos serviços, se poderiam ser aproveitadas no presente crédito e se tais valores foram abatidas na apuração do lançamento.

Em resposta, a Informação Fiscal às fls. 204:

*1 — Em atenção ao questionamento da 7ª Turma da DRJ/BHE, informamos que as contribuições retidas pelos tomadores dos serviços foram consideradas no presente levantamento, observando-se os valores referentes à mão de obra efetivamente utilizada em cada obra. Para tanto, as tabelas constantes do relatório fiscal apresentam, na coluna Remuneração em GFIP, a remuneração dos empregados utilizados em cada obra, confrontada com a folha de pagamento da obra. As contribuições devidas com base nestes valores foram validadas por esta fiscalização com o aproveitamento das guias de retenção.*

*2 — Esclarecemos que só podemos considerar para efeito de abatimento na remuneração da aferição indireta os valores referentes à mão de obra efetivamente utilizada em cada obra e com a validação do recolhimento das contribuições devidas.*

Houve Manifestação do sujeito passivo, às fls. 208, reiterando os argumentos feitos em sede de Impugnação.

A **Recorrida** analisou a autuação e a impugnação, **julgando procedente a autuação**, nos termos do **Acórdão nº 02-31.610 - 7ª Turma** da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento De Belo Horizonte - MG, fls. 211 a 216, conforme Ementa a seguir:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/10/2007 a 31/05/2008*

*AFERIÇÃO INDIRETA*

*A apuração da remuneração da mão-de-obra dos segurados empregados, na execução de obra de Construção Civil, pode ser feita por aferição indireta, quando, no exame da escrituração contábil, a Fiscalização constatar que a contabilidade não registra o montante real da remuneração dos segurados a seu serviço, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.*

*ÔNUS DA PROVA.*

*O ato administrativo se presume legítimo, cabendo à parte que alegar o contrário, a prova correspondente. A simples alegação contrária ao lançamento, sem carrear, aos autos provas documentais comprobatórias das alegações, não são suficientes para desconstituir o feito fiscal.*

*PEDIDO DE JUNTADA DE PROVA POSTERIOR. PRECLUSÃO.*

*A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

*Acórdão*

*- Acordam os membros da 7ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido no Auto de Infração de nº 37.215.816-1.*

Inconformada com a decisão de 1ª instância, **a Recorrente apresentou Recurso Voluntário**, em apertada síntese:

### **Do Mérito.**

***(i) todas as contribuições previdenciárias de responsabilidade da Recorrente foram recolhidas a tempo***

Processo nº 15504.014604/2009-86  
Acórdão n.º 2403-001.466

S2-C4T3  
Fl. 93

---

*(ii) Do pedido de compensação não analisado pela decisão de primeira instância – no sentido de que se algum débito remanescer, possa ser compensado com créditos da Recorrente junto ao INSS.*

fls. 235.

Posteriormente, os autos foram enviados ao Conselho, para análise e decisão,

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Relator

### **PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE**

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 235.

Avaliados os pressupostos, passo para as Questões Preliminares e ao Mérito.

### **DAS QUESTÕES PRELIMINARES**

#### **(A) Da regularidade do lançamento.**

Analisemos.

Não obstante a argumentação do Recorrente, não confiro razão ao mesmo pois, de plano, nota-se que o procedimento fiscal atendeu a todas as determinações legais, não havendo, pois, nulidade por vício insanável e tampouco cerceamento de defesa.

Foi realizada auditoria-fiscal que resultou no lançamento do Auto de Infração de Obrigação Principal – AIOP, de contribuições destinadas à Seguridade Social correspondente a parte da empresa e SAT/RAT.

Desta forma, conforme o artigo 37 da Lei nº 8.212/91, foi lavrado AIOP nº 37.215.816-1 que, conforme definido no inciso IV do artigo 633 da IN MPS/SRP nº 03/2005, é o documento constitutivo de crédito relativo às contribuições devidas à Previdência Social e a outras importâncias arrecadadas pela SRP, apuradas mediante procedimento fiscal:

*(redação à época da lavratura do AIOP nº 37.215.816-1)*

*Lei nº 8.212/91*

*Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.*

*IN MPS/SRP nº 03/2005*

*Art. 633. São documentos de constituição do crédito tributário, no âmbito da SRP:*

*IV - Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD, que é o documento constitutivo de crédito relativo às contribuições devidas à Previdência Social e a outras importâncias arrecadadas pela SRP; apuradas mediante procedimento fiscal;*

Pode-se elencar as etapas necessárias à realização do procedimento:

- *A autorização por meio da emissão de TIAF – Termo de Início da Ação Fiscal, o qual contém o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF- F, com a competente designação do Auditor-Fiscal responsável pelo cumprimento do procedimento;*
- *A intimação para a apresentação dos documentos conforme Termo de Intimação para Apresentação de Documentos – TIAD, intimando o contribuinte para que apresentasse todos os documentos capazes de comprovar o cumprimento da legislação previdenciária;*
- *A autuação dentro do prazo autorizado pelo referido Mandado, com a apresentação ao contribuinte dos fatos geradores e fundamentação legal que constituíram a lavratura do auto de infração ora contestado, com as informações necessárias para que o autuado pudesse efetuar as impugnações que considerasse pertinentes:*

*a. IPC - Instruções para o Contribuinte (que tem a finalidade de comunicar ao contribuinte como regularizar seu débito, como apresentar defesa e outras informações);*

*b. DAD - Discriminativo Analítico do Débito (que discrimina os valores originários das contribuições devidas pelo contribuinte, abatidos os valores já recolhidos e as deduções legais);*

*c. DSD - Discriminativo Sintético do Débito (que apresenta os valores devidos em cada competência, referentes aos levantamentos indicados agrupados por estabelecimento);*

*d. RL - Relatório de Lançamentos (que relaciona os lançamentos efetuados nos sistemas específicos para apuração dos valores devidos pelo sujeito passivo);*

*e. RDA – Relatório de Documentos Apresentados.*

*f. FLD- Fundamentos Legais do Débito (que indica os dispositivos legais que autorizam o lançamento e a cobrança das contribuições exigidas, de acordo com a legislação vigente à época do respectivo fato gerador);*

*g. REPLEG- - Relatório de Representantes Legais (Este relatório lista todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação.);*

*h. VÍNCULOS - Relatório de Vínculos (que lista todas as pessoas físicas ou jurídicas em razão de seu vínculo com o sujeito passivo, indicando o tipo de vínculo existente e o período);*

*i. TIAF – Termo de Início da Ação Fiscal;*

*j. TIAD – Termo de Intimação para Apresentação de Documentos;*

k. TEAF - Termo de Encerramento da Ação Fiscal;

l. REFISC – Relatório Fiscal.

Cumpre-nos esclarecer ainda, que o lançamento fiscal foi elaborado nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, especialmente a verificação da efetiva ocorrência do fato gerador tributário, a matéria sujeita ao tributo, bem como o montante individualizado do tributo devido.

De plano, o art. 142, CTN, estabelece que:

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

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

Analisando-se o AIOP nº 37.215.816-1, tem-se que foi cumprido integralmente os limites legais dispostos no art. 142, CTN.

Ademais, não compete ao Auditor-Fiscal agir de forma discricionária no exercício de suas atribuições. Desta forma, em constatando a falta de recolhimento, face a ocorrência do fato gerador, cumpra-lhe lavrar de imediato a notificação fiscal de lançamento de débito de forma vinculada, constituindo o crédito previdenciário. O art. 243 do Decreto 3.048/99, assim dispõe neste sentido:

*Art.243. Constatada a falta de recolhimento de qualquer contribuição ou outra importância devida nos termos deste Regulamento, a fiscalização lavrará, de imediato, notificação fiscal de lançamento com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, de acordo com as normas estabelecidas pelos órgãos competentes.*

## **DO MÉRITO**

***(i) todas as contribuições previdenciárias de responsabilidade da Recorrente foram recolhidas a tempo***

Analisemos.

Este ponto fático já foi debatido em sede de Diligência Fiscal quanto em sede de decisão de primeira instância, na qual a decisão de primeira instância, às fls. 211 a 214, após analisar todos os elementos de prova colacionados aos autos pelo sujeito passivo, concluiu que os documentos apresentados não são suficientes para comprovar que os valores devidos pela empresa foram liquidados:

*Constam dos autos, As fls. 86/144, cópias das seguintes provas juntadas pela Impugnante, em sua defesa, para comprovar suas alegações:*

*(...)*

*Os documentos acima relacionados não são suficientes para comprovar que os valores devidos pela empresa foram liquidados.*

*No Relatório Fiscal de fls. 25/36, a Fiscalização calculou o valor da mão de obra empregada em cada obra de construção civil, CEI nº 50.901.50542/73 — Obra nail Montes Claros e CEI nº 51.075.01451/76 — Obra hail Lagoa Santa. Do valor da mão de obra, foi extraído o valor da base de cálculo da remuneração dos trabalhadores utilizada em cada obra, no percentual de 40%, conforme previsto no art. 600 da IN/SRP no 03/2005, legislação vigente ao tempo da prestação dos serviços.*

*Encontrada a base de cálculo da contribuição devida, a Fiscalização abateu os valores declarados em GFIP pela empresa, em época própria. A diferença entre o valor aferido pela nota fiscal e o já declarado pela empresa em GFIP é que foi objeto da exigência neste lançamento. Desta forma, somente está se exigindo a diferença de contribuição entre o apurado pela Fiscalização e o que já tinha sido declarado em GFIP pela empresa. Com este procedimento, resta claro que todos os valores declarados pelo contribuinte, que foram pagos ou retidos em época própria, foram abatidos do presente lançamento.*

*Vê-se que o período do lançamento é 10/2007 a 12/2007 e 05/2008 para a obra da matrícula CEI nº 50.901.50542/73 — Itaú Montes Claros e de 11/2007 a 12/2007 e 04/2008 a 05/2008, matrícula CEI no 51.075.01451/76 — Itaú Lagoa Santa. As provas apresentadas não cobrem todo o período do lançamento, nem foram apresentadas em sua integralidade. Observe-se que a Impugnante deve pagar contribuição sobre a remuneração paga a todos seus segurados, seja dos empregados, dos contribuintes individuais e das demais categorias de segurados que contratar.*

Ademais, em relação ao recolhimento de todas as contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa em relação às obras fiscalizadas, a Recorrente não trouxe novos elementos fáticos que pudessem se contrapor ao lançamento fiscal bem como à decisão de primeira instância a qual mantenho integralmente.

Diante do exposto, não prospera a argumentação da Recorrente.

***(ii) Do pedido de compensação não analisado pela decisão de primeira instância – no sentido de que se algum débito remanescer, possa ser compensado com créditos da Recorrente junto ao INSS.***

Observe-se que, por ocasião do levantamento do AIOP 37.215.816-1, a Fazenda Pública deve proceder ao lançamento de débito, pois, nos termos do parágrafo único do art. 142 do CTN, a atividade administrativa lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional razão pela a autoridade fiscal procedeu à lavratura do Auto de Infração.

A compensação como modalidade de extinção do crédito tributário está prevista no art. 156, II, do Código Tributário Nacional. O mesmo diploma legal, artigos 170 e 170-A, prevê regras gerais sobre a matéria; as regras específicas são objeto de lei ordinária. Transcrevemos abaixo os artigos do CTN que tratam da compensação:

*“Art. 156. Extinguem o crédito tributário:*

*(...)*

*II - a compensação;”*

*“Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.*

*Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.”*

*“Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.” (Artigo incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)*

O Plano de Custeio da Seguridade Social, Lei n. 8.212/91, art. 89, que ora transcrevemos, traz comando no sentido de que somente serão compensados os valores pagos ou recolhidos indevidamente a título de contribuição para a Seguridade Social.

*“Art.89. Somente poderá ser restituída ou compensada contribuição para a Seguridade Social arrecadada pelo Instituto Nacional do Seguro Social-INSS na hipótese de pagamento ou recolhimento indevido”. (Redação dada pela Lei nº 9.129, de 20.11.1995)*

O direito à compensação surgirá após o pagamento indevido de contribuição destinada à Seguridade Social, de atualização monetária, de multa ou de juros de mora, observadas as seguintes condições, conforme art. 193 da Instrução Normativa MPS/SRP nº 03/2005:

- *a compensação deverá ser realizada com contribuições sociais destinadas à Seguridade Social, excluídas as destinadas para Outras Entidades ou Fundos (Terceiros);*
- *o sujeito passivo deverá estar em situação regular, considerando todos os seus estabelecimentos e obras de construção civil, em relação à NFLLD, LDC, AI, LDCC e*

*DCG, cuja exigibilidade não esteja suspensa; (LDCG – Lançamento de Débito Confessado em GFIP e DCG – Débito Confessado em GFIP: documentos em implementação)*

- *o sujeito passivo deverá estar em dia com as parcelas relativas a acordos de parcelamento, considerados todos os seus estabelecimentos e obras de construção civil;*
- *somente é permitida a compensação de valores que não tenham sido alcançados pela prescrição;*
- *a compensação somente poderá ser realizada em recolhimento de períodos subseqüentes àqueles a que se refiram os valores pagos indevidamente.*

Os valores indevidamente compensados devem ser recolhidos pelo contribuinte, sobre os quais incidirão juros e multa de mora.

Caso o contribuinte não recolha espontaneamente os valores compensados de forma indevida, cabe ao Fisco a glosa da compensação efetuada. Também cabe referida glosa na hipótese de compensação efetuada sem que houvesse recolhimento ou pagamento indevido; ou atualizada em desconformidade com os índices de correção previstos na legislação previdenciária; ou sem decisão judicial que tenha autorizado a compensação. Por fim, não houve qualquer ato perfeito e acabado, posto que uma compensação indevida não pode ser considerada como um ato jurídico perfeito, já que se sujeita à verificação de sua regularidade pela fiscalização.

Como se vê, a compensação entre crédito e débito tributário efetiva-se por iniciativa do contribuinte, mas com risco para ele. A compensação feita, no âmbito de tributo sujeito ao lançamento por homologação, como no caso, fica a depender da homologação da autoridade fiscal, que pode e deve fiscalizar o contribuinte, examinar seus livros e documentos, verificar os cálculos e efetuar o lançamento de valor de compensação indevida, no todo ou em parte.

Ainda em sede de argumentação, tem-se que o Código Tributário Nacional, nos art. 121 a 123, dispõe que as convenções particulares não podem ser opostas à Fazenda Pública:

*Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.*

*Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:*

*I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;*

*II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.*

*Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.*

*Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.*

Dessa forma, considerando a inobservância das condições de compensação previstas na legislação acima, não prospera a argumentação da Recorrente.

**(iii) Do cálculo da multa**

Esta Colenda Turma de Julgamento vem se posicionando reiteradamente, por maioria, em relação ao recálculo dos acréscimos legais, para que se **calcule a multa de mora, com base na redação dada pela lei 11.941/2009 ao artigo 35 da Lei 8.212/91, com a prevalência da mais benéfica ao contribuinte:**

*A multa de mora aplicada teve por base o artigo 35 da Lei 8.212/91, que determinava aplicação de multa que progredia conforme a fase e o decorrer do tempo e que poderia atingir 50% na fase administrativa e 100% na fase de execução fiscal.*

*Ocorre que esse artigo foi alterado pela Lei 11.941/2009, que estabeleceu que os débitos referentes a contribuições não pagas nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%.*

*Visto que o artigo 106, II, c do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei 9.430/96 para compará-la com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91 (presente no crédito lançado neste processo) para determinação e prevalência da multa mais benéfica.*

*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.*

**Ressalva-se a posição do Relator, posição vencida nesta Colenda Turma, na qual se deve determinar o recálculo dos acréscimos legais na forma de juros de mora (com**

Processo nº 15504.014604/2009-86  
Acórdão n.º **2403-001.466**

**S2-C4T3**  
Fl. 97

base no art. 35, Lei 8.212/1991 c/c art. 61, § 3º Lei 9.430/1996 c/c art. 5º, § 3º Lei 9.430/1996) **e da multa de ofício** (com base no art. 35-A, Lei 8.212/1991 c/c art. 44 Lei 9.430/1996), com a prevalência dos acréscimos legais mais benéficos ao contribuinte.

### CONCLUSÃO

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso, **NO MÉRITO, DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO**, para que se calcule a multa de mora, de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009 (art. 61, da Lei no 9.430/96), e se compare com a multa de ofício com o fim de prevalecer o valor mais benéfico ao contribuinte.

É como voto.

Paulo Maurício Pinheiro Monteiro