



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.722123/2011-94
Recurso Embargos
Acórdão nº 2301-009.946 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de outubro de 2022
Embargante ISCP - SOCIEDADE EDUCACIONAL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. BASE DE CÁLCULO NÃO DECLARADA EM GFIP. APRESENTAÇÃO DE GFIP RETIFICADORA.

É válido o auto de infração destinado ao lançamento da contribuição incidente sobre diferenças apuradas na remuneração de contribuintes individuais, constante na contabilidade da empresa e não declarada em GFIP.

Havendo a transmissão de mais de uma GFIP com a mesma chave, assim entendida o conjunto de informações que abrangem o empregador/contribuinte, competência, código de recolhimento e FPAS, a GFIP transmitida posteriormente é considerada como retificadora para a Previdência Social, substituindo a GFIP transmitida anteriormente ou duplicidade em relação à primeira.

COMPENSAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO A AMPARAR AS COMPENSAÇÕES REALIZADAS. ÔNUS DA PROVA.

Compete ao Fisco o ônus de comprovar a ocorrência do fato impositivo para amparar o exercício do direito e dever de lançar. Contudo, ao sujeito passivo compete a apresentação das provas que sustentem as alterações ou extinções do crédito tributário.

MULTA APLICADA. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA.

Para verificação da multa mais benéfica ao contribuinte, em relação aos fatos geradores ocorridos antes de dezembro/2008, deve ser objeto de comparação a multa de mora prevista no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.528/97, somada à multa punitiva por descumprimento de obrigação acessória relativa à GFIP, prevista no artigo 32 da mesma norma legal, com a multa de ofício estabelecida no artigo 44, I da Lei nº 9.430/96 (75%), prevalecendo aquela que se mostrar mais favorável ao contribuinte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos, sem efeitos infringentes, para, sanando o vício apontado, rerratificar o Acórdão nº 2301-009.241, de 13/07/2021, para excluir do voto do relator o trecho do item referente ao AI/DEBCAD nº 37.252.588-1 no qual havia sido determinada a baixa dos autos em diligência.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Mon (suplente convocado(a)), Fernanda Melo Leal, Mauricio Dalri Timm do Valle, Joao Mauricio Vital (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Flavia Lilian Selmer Dias, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Mon.

Relatório

Cuida-se de petição apresentada pela contribuinte às fls. 1791-1792, a qual foi recebida como Embargos de Declaração, uma vez que apontou manifesto lapso na elaboração do Acórdão, como ficou delineado no Despacho que determinou o seguimento dos Embargos (fls. 1796-1798):

[...]

O contribuinte teve ciência do acórdão de recurso voluntário em 12/8/2021 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem efl. 1.787), apresentando em 26/8/2021 (Termo de Solicitação de Juntada efl. 1.789) requerimento solicitando a baixa dos autos em diligência nos termos do excerto do voto proferido no acórdão (efl. 1.775):

Considerando a complexidade da questão, bem como a quantidade e detalhamento de documentos constantes do processo, entendo cabível a baixa dos autos em diligência com a seguinte finalidade:

a) Discriminar as compensações efetuadas pelas filiais de CNPJ nº 62.596.408/0013-69, nº 2.596.408/0023-30 e nº 62.596.408/0037-36, nas competências de 01/2006 a 05/2007.

b) Esclarecer a natureza dessas compensações, de forma a apontar se decorreram de eventuais recolhimentos em duplicidade ou do que dispõe o art. 10 da Lei nº 10.260/2001.

Considerando o princípio da fungibilidade dos recursos administrativos e com fundamento nos arts 65, § 1º e 66, ambos do Anexo II do Regimento Interno do CARF

(RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, recebe-se e analisa-se a admissibilidade do Requerimento de efls. 1.791/1.792 como Embargos Inominados.

Da leitura do inteiro teor do acórdão verifica-se que o relator, em relação ao Auto de Infração – AI/DEBCAD nº 37.252.588-1, após explicitar os argumentos do contribuinte e a manifestação da DRJ, conclui como correto o posicionamento da DRJ (grifos nossos):

No que se refere às compensações realizadas pela matriz, tem-se como corretos os apontamentos realizados pela DRJ, uma vez que as alegações da recorrente fundamentam-se na tentativa de transferir para a fiscalização. No caso, a contribuinte deveria ter apresentado documentação hábil e idônea capaz de firmar a existência dos créditos utilizados nas operações de compensação, o que não veio a ocorrer.

Na sequência, constou a manifestação quanto ao cabimento da diligência, trecho já transcrito. Para ao fim, concluir por negar seguimento ao recurso voluntário.

Tratando-se de lapso manifesto na elaboração do acórdão, recebo o requerimento para correção do mesmo, nos termos do art. 66, do Anexo II, do RICARF, com a prolação de novo acórdão, salientando que, neste caso fica dispensada a verificação da tempestividade da manifestação do contribuinte.

Art. 66. As alegações de inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculo existentes na decisão, provocados pelos legitimados para opor embargos, deverão ser recebidos como embargos inominados para correção, mediante a prolação de um novo acórdão.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Maurício Dalri Timm do Valle, Relator.

Ante a verificação de lapso manifesto na elaboração do Acórdão, como bem apontou o Despacho do dia 30 de setembro de 2021, reproduzo o teor do voto anteriormente proferido com as necessárias correções.

Conhecimento

A intimação do Acórdão se deu em 22 de julho de 2016 (fl. 1716-1718), e o protocolo do recurso voluntário ocorreu em 22 de agosto de 2016 (fl. 1719). A contagem do prazo deve ser realizada nos termos do art. 5º do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972. O recurso, portanto, é tempestivo, e dele conheço integralmente.

Mérito

1. Do Auto de Infração – AI/DEBCAD nº 37.252.586-5.

Entende a recorrente que não houve omissão de fatos geradores em GFIP e, assim, os recolhimentos foram realizados corretamente.

Consta da decisão recorrida que as GFIP apresentadas pela defesa foram posteriormente substituídas por outras com a mesma chave e que:

[...] a informação apresentada em GFIP substituída equivale a fato gerador não declarado, uma vez que a apresentação da GFIP contendo a mesma chave tem o condão de excluir completamente as informações anteriormente prestadas.

E tratando-se de fato gerador não declarado em GFIP, eventual recolhimento realizado pelo sujeito passivo por meio de GPS não pode ser considerado comprovação de sua quitação, uma vez que o pagamento da contribuição previdenciária demanda as duas atividades: a declaração e o recolhimento. Isso porque tratando-se, a GFIP, de documento de declaração dos fatos geradores de contribuição previdenciária, sem ela o recolhimento realizado pelo contribuinte ficaria desvinculado de uma base de cálculo e poderia ser atribuído indistintamente a qualquer fato gerador, sem saber ao certo o que se está recolhendo.

Além disso, importante mencionar que a GFIP apresentada pela empresa para justificar a suas alegações em relação à competência 01/2006, além de ter sido substituída, também não incluía remuneração de contribuinte individual.

Pelos motivos expostos, são improcedentes as alegações da defesa.

A estes argumentos respondeu a recorrente que as informações apresentadas com a defesa foram as últimas transmitidas à fiscalização, de forma a ratificar os fundamentos de sua impugnação.

Pois bem. Note-se que diversas das GFIP's apresentadas pela defesa foram posteriormente substituídas por outras GFIP's, de acordo com os quadros constantes das fls. 532-556 (CNPJ nº 62.596.408/0001-25), 657-683 (CNPJ nº 62.596.408/0013-69), 759-785 (CNPJ nº 62.596.408/0023-30), 864-889 (CNPJ nº 62.596.408/0037-36). Nesse sentido, mostra-se necessária a análise individualizada das GFIP's apresentadas, para verificar se foram ou não as últimas a serem enviadas antes do início da ação fiscal. Para este fim, os documentos juntados pela defesa deverão ser cotejados com os quadros acima referidos, conforme cada CNPJ que emitiu as declarações:

a) Quanto ao CNPJ nº 62.596.408/0001-25:

- a. GFIP com nº de controle "Lk58YIHweZD0000-5", referente à competência de 01/2006 e enviada em 02/02/2006 (fls. 1210 e 1211): foi substituída pela GFIP com nº de controle "ElqoqnVH9gw0000-0", enviada em 26/07/2006 e em duplicidade na data de 31/07/2006, sendo a última declaração do período, conforme consta da fl. 532.
- b. GFIP com nº de controle "FXUh0DT10oh0000-0", referente à competência de 03/2006 e enviada em 07/04/2006 (fl. 1223 e 1224): Foi substituída pela GFIP com nº de controle "NOSgx3Tyy10000-5", enviada em 07/04/2006, conforme fl. 534.
- c. GFIP com nº de controle "L9MO0HJZHf0000-9", referente à competência de 03/2006 e enviada em 09/10/2007 (fl. 1225 e 1226): Não foi substituída e foi a última declaração do período, conforme fl. 534.

b) Quanto ao CNPJ nº 62.596.408/0013-69:

- a. GFIP com nº de controle “GzBBA1j52uq0000-2”, referente à competência de 01/2006 e enviada em 02/02/2006 (fl. 1212): Foi substituída pela GFIP com nº de controle “J2TpwllispT0000-1” enviada em 26/07/2006 e em duplicidade em 31/07/2006, sendo a última declaração do período, conforme fl. 657.

c) Quanto ao CNPJ nº 62.596.408/0023-30:

- a. GFIP com nº de controle “MTRhg5LsePs0000-8”, referente à competência de 01/2006 e enviada em 02/02/2006 (fls. 1213 e 1214): Foi substituída pela GFIP com nº de controle “HNAIDAkCF4y0000-5”, enviada em 23/02/2006, conforme fl. 759. O mesmo documento comprova que a última declaração do período foi aquela com nº de controle “Hi4HbrEXhnb0000-1”, enviada em 26/07/2006 e em duplicidade em 31/07/2006.

d) Quanto ao CNPJ nº 62.596.408/0037-36:

- a. GFIP com nº de controle “F390cvDWwRQ0000-7”, referente à competência nº 01/2006 e enviada em 02/02/2006 (fl. 1215 e 1216): Foi substituída pela GFIP com nº de controle “OxYkKZoioV50000-3”, enviada em 26/07/2006 e em duplicidade em 31/07/2006, sendo a última declaração do período, conforme fl. 864.

Pelo exposto, tem-se que as considerações da DRJ se aplicam perfeitamente para a maioria das GFIP's referidas pela recorrente e consubstanciadas nos documentos que acompanharam a sua impugnação. Excetua-se, apenas, a GFIP com nº de controle “L9MO0HJZHf0000-9”, enviada pelo CNPJ nº 62.596.408/0001-25 e referente à competência de 03/2006, sobre a qual cabem maiores considerações.

Com efeito, ao se analisar a captura de tela correspondente à essa declaração no sistema GFIP WEB, verifica-se que não foram declarados valores pagos aos contribuintes individuais (fl. 564). Isso corrobora com as seguintes afirmações do Relatório Fiscal (fls. 1135 e 1136):

3.1.3 - Levantamento LD - Livro Diário - Constatamos através do exame das folhas de pagamento e nos registros contábeis escriturados nos Livros Diário e Razão, dos anos calendários de 2006 e 2007, que os valores pagos aos administradores da empresa, como Pró-labore, bem como, os valores pagos aos prestadores de serviço pessoa física sem vínculo empregatício, não foram declarados em Gfip. Mediante confronto dos valores apurados como devidos, com os valores efetivamente recolhidos através de GPS, antes de iniciado o procedimento fiscal, referente aos meses de janeiro e março de 2006, do estabelecimento Matriz, apontaram a existência de diferenças correspondentes a parte da empresa, que foram incluídas neste levantamento, cujos valores estão discriminados no Quadro II abaixo, e também, estão discriminados no Relatório "DD — Discriminativo do Débito, integrante do Auto de Infração.

Sendo assim, descabem os argumentos da recorrente.

2. Do Auto de Infração – AI/DEBCAD nº 37.252.587-3.

Assevera a recorrente que as últimas parcelas dos décimos terceiros salários de 2007 foram pagas em setembro daquele ano, de forma que este é o momento de incidência das contribuições sociais segundo a legislação vigente. Nesses termos, a recorrente teria direito à isenção de que trata a Lei nº 11.096/2005 à 12% e, consequentemente, poderia realizar os recolhimentos à alíquota de 8%.

Entendeu a DRJ que, pela interpretação sistemática dos dispositivos pertinentes (art. 1º da Lei nº 4.090, art. 1º da Lei nº 4.749/65 e arts. 52, caput, I e “a”, 96, caput e parágrafo único, da Instrução Normativa RFB nº 971/2009) a última parcela do décimo terceiro salário deve ser paga dentro do mês de dezembro e até o seu dia 20, de forma que a incidência das contribuições se dá nessa competência. Menciona-se, também, que:

Dessa forma, ainda que se considere válido o argumento apresentado pela impugnante de que o pagamento do 13º salário teria ocorrido de maneira integral no mês de setembro, duas premissas deveriam ser observadas:

1. No mês de dezembro deveria ser realizado eventual ajuste decorrente de alteração salarial ou remuneração variável (considerando que a base de cálculo para o seu pagamento é o salário pago aos empregados no mês de dezembro);
2. nessa mesma competência (dezembro), deveria ser realizado o recolhimento da contribuição devida e a declaração da base de cálculo em GFIP.

E isso se deve ao fato de que a antecipação do seu pagamento não tem o condão de alterar a data do vencimento das contribuições sociais incidentes, como esclarece o dispositivo acima transcrito.

A estes argumentos, respondeu a contribuinte que o art. 96 da mencionada Instrução Normativa apenas confirma que *“se a última parcela deverá ser paga até o dia 20 de dezembro de cada ano (prazo fatal), é lógico que a data de vencimento será sempre o último dia do prazo, qual seja dia 20 de dezembro”* e *“Isso não quer dizer que o contribuinte é obrigado a pagar somente no dia 20 de dezembro, mas sim, que o dia 20 de dezembro é o último dia para pagamento, tendo em vista que também é o prazo fatal para os empregadores pagarem a última parcela do 13º salário”*.

Entretanto, deixou a recorrente de atentar para a redação dos outros dispositivos mencionados. Veja-se a redação do art. 1º da Lei nº 4.090/62:

Art. 1º - No mês de dezembro de cada ano, a todo empregado será paga, pelo empregador, uma gratificação salarial, independentemente da remuneração a que fizer jus.

Ainda, assim dispõe o art. 99 da Instrução Normativa nº 971/2009:

Art. 99. Para o recolhimento das contribuições sociais incidentes sobre o décimo terceiro salário, deverão ser informados, no documento de arrecadação, a competência 13 (treze) e o ano a que se referir, exceto no caso de décimo terceiro salário pago em rescisão de contrato de trabalho, cuja competência será a do mês da rescisão.

Note-se que a prescrição acima deixa claro que os valores pagos a título de décimo terceiro salário devem ser declarados em GFIP correspondente à competência 13, ressalvado o caso específico das gratificações natalinas pagas quando da rescisão de contratos de

trabalho. Não há, portanto, autorização expressa da legislação aplicável para que os montantes sejam declarados em GFIP de competência diversa da usual em casos de mera antecipação da integralidade do décimo terceiro salário.

Dessa forma, ratifica-se o posicionamento da DRJ no sentido de que:

Assim, embora a legislação determine ao empregador a antecipação de parte do 13º salário, ela também determina que essa antecipação não tem o condão de alterar a competência em que se consideram devidas as contribuições incidentes sobre essa parcela, motivo pelo qual considero improcedentes as razões apresentadas pela defesa.

Além da improcedência do argumento apresentado face à legislação que rege a matéria, deve ser observado que também em face da prova documental carreada aos autos, as alegações da empresa não merecem prosperar. Isso porque, apesar do contribuinte ter apresentado as folhas de pagamento da segunda parcela do 13º salário no mês de setembro/2007, as mesmas folhas de pagamento já haviam sido anexadas aos autos pela autoridade autuante, como se constata às fls. 528/531, as quais fazem expressa referência sobre o seu pagamento no mês de dezembro/2007.

Ainda neste mesmo debrad encontram-se lançadas as diferenças de contribuição apuradas pela fiscalização na competência 07/2006, em relação à filial 62.596.408/0013-69. Em relação a este levantamento, identificado pela sigla FP nos relatórios de débito, aduz a empresa o seu efetivo recolhimento, apresentando, com a finalidade de comprovar suas alegações, guias de recolhimento da Previdência Social. Contudo, em consulta ao sistema GFIP Web constata-se que não foi declarada em GFIP a base de cálculo respectiva.

Como já esclarecido acima, o simples recolhimento desacompanhado da declaração respectiva não se revela hábil à demonstração da regularidade da empresa.

Afastam-se, portanto, os argumentos da recorrente quanto a retidão das declarações e recolhimentos de contribuição patronal sobre os valores de gratificação natalina realizados à alíquota de 8%, dado que a alíquota aplicável era a de 12%, conforme tabela de fl. 1131.

3. Do Auto de Infração – AI/DEBCAD nº 37.252.588-1.

Alega a recorrente que as glosas realizadas pela fiscalização são indevidas. As alegações quanto ao CNPJ nº 62.596.408/0001-25 são de que não há provas de que os valores foram compensados incorretamente, que os montantes já recolhidos são suficientes para quitar os débitos mesmo sem as compensações e que os valores glosados (R\$ 183.664,97) são superiores às compensações (R\$ 59.216,86). Tem-se que limitou seus apontamentos ao que constava de sua impugnação administrativa.

Já em relação às filiais (CNPJ nº 62.596.408/0013-69, 62.596.408/0023-30 e 62.596.408/0037-36), entende que os valores glosados pela fiscalização não poderiam ser compensações decorrentes de recolhimentos em duplicidade à “outras entidades e fundos” como alegado no relatório fiscal. Isso porque os recolhimentos em duplicidade nesta rubrica apenas ocorreram posteriormente às compensações, não sendo possível à recorrente a utilização de créditos que não existiam à época. Afirma que, na realidade, as compensações são decorrentes do que dispõe o art. 10º da Lei nº 10.260/2001, e não dos referidos recolhimentos em duplicidade, de forma que não poderiam ser glosados nos termos do que afirmou a fiscalização.

Sobre este ponto, assim se manifestou a DRJ:

Em relação aos valores lançados neste debrcad, o qual inclui a glosa de compensações consideradas indevidas pela autoridade fiscal, aduz a impugnante, a ausência de comprovação de que as compensações eram realmente indevidas. Que os valores identificados pela fiscalização como recolhidos indevidamente e os valores das compensações glosadas são incompatíveis e que independentemente das compensações, os valores recolhidos são suficientes à quitação da contribuição devida pela empresa.

Com a finalidade de comprovar as suas alegações, apresenta cópias de guias de recolhimento e GFIP. Não obstante, observa-se que os documentos apresentados pelo sujeito passivo neste momento processual já foram objeto de análise pela autoridade autuante no curso da ação fiscal, e após análise dos mesmos, concluiu, o auditor fiscal, pela inexistência dos créditos declarados pela empresa em GFIP.

A impugnante pretende descaracterizar a glosa realizada pela fiscalização alegando a ausência de comprovação, pela autoridade fiscal, da efetiva inexistência dos créditos declarados pela empresa em GFIP. Equivoca-se, contudo, a impugnante, ao manifestar o entendimento de que caberia à autoridade fiscal fazer a prova da inexistência do crédito declarado pelo contribuinte.

Nos termos do artigo 373 do Código de Processo Civil, aplicado de maneira subsidiária ao processo administrativo fiscal, o ônus da prova incumbe ao autor quanto ao fato constitutivo do seu direito. Compete, assim, à autoridade fiscal comprovar a existência da obrigação tributária quando, no curso de uma ação fiscal, verificar a existência de tributo não recolhido pela empresa fiscalizada. Contudo, não é este o caso tratado nos autos.

Constatada a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, a empresa alegou a existência de fato extintivo, decorrente da utilização de crédito preexistente para quitação do débito, incidindo na regra prevista no inciso II do artigo 333 já mencionado:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. (grifo não consta no original).

Competia, assim, ao sujeito passivo a demonstração da efetiva existência dos créditos utilizados para compensação dos valores devidos, declarados em GFIP.

Além disso, a incompatibilidade mencionada pela defesa entre os valores dos créditos que a empresa alega possuir e os valores glosados pela fiscalização só demonstram a incapacidade da empresa na demonstração da efetiva existência dos créditos compensados em GFIP.

Assim, apesar da empresa impugnar as glosas efetuadas neste debrcad, não foi capaz de apresentar os documentos que geraram os créditos respectivos, limitando-se a apresentar as GFIPs e GPSs já analisadas pela autoridade no curso da ação fiscal. E em análise de tais documentos, constatou a autoridade fiscal que “Estas compensações realizadas pela empresa foram efetuadas de forma indevida, pois, esta fiscalização, com base nos exames das Gfip’s entregues, bem como, das GPS recolhidas no período de janeiro a abril de 2006, não detectou nenhum recolhimento a maior, que pudesse ser objeto de compensação nas competências subseqüentes...”.

Em relação às glosas de compensação relativas às filiais da empresa, aduz erro de motivação. Consta nos autos ter a fiscalização efetuado a análise dos recolhimentos efetuados nesse período, encontrando duplicidade somente nas contribuições destinadas

aos terceiros. Conclui que o recolhimento indevido das contribuições aos terceiros não poderia justificar a compensação da contribuição devida à Previdência Social. Contudo, afirma a impugnante que as compensações glosadas não se tratam de compensações com as contribuições de terceiros, mas sim com créditos decorrentes do FIES.

Mais uma vez, deixou a empresa de demonstrar mediante documentos hábeis os fatos alegados, não sendo possível concluir pela procedência de suas alegações. As planilhas anexadas às fls. 319/344 dos autos demonstram os valores compensados pelo sujeito passivo no período, separando em colunas próprias as compensações relativas ao PROUNI, ao FIES e aos valores que considera recolhidos indevidamente. Somente estes últimos, identificados na coluna 4, foram objeto de glosa pela fiscalização. Caso se tratassem de parcelas relativas ao FIES, como pretende demonstrar a defesa, os créditos estariam identificados na coluna relativa a esta parcela.

Considerando, dessa forma, a inexistência nos autos de documentos que demonstrem de maneira inequívoca a existência dos créditos compensados pelo contribuinte e tratando-se, como visto, de ônus incumbido ao sujeito passivo, deve ser mantida a glosa realizada pela fiscalização.

No que se refere às compensações realizadas pela matriz, tem-se como corretos os apontamentos realizados pela DRJ, uma vez que as alegações da recorrente fundamentam-se na tentativa de transferir para a fiscalização. No caso, a contribuinte deveria ter apresentado documentação hábil e idônea capaz de firmar a existência dos créditos utilizados nas operações de compensação, o que não veio a ocorrer.

4. Do Auto de Infração – AI/DEBCAD nº 37.252.589-0.

Entende a recorrente que o lançamento é nulo, dado que o fato gerador descrito no relatório fiscal estava equivocada. Tal fato veio a ser confirmado e retificado pelo relatório fiscal complementar de fls. 1633-1635, do qual foi a contribuinte intimada em 12/05/2015 (fl. 1638-1641), tendo apresentado apresentou impugnação complementar em 10/06/2015 (fls. 1645-1649). Alega-se que a retificação do relatório não pode sanar o vício apontado, apenas ratifica a sua existência e justifica o reconhecimento da nulidade.

Entretanto, não assiste razão a tais argumentos. Veja-se que a recorrente foi devidamente intimada do conteúdo do novo relatório, tomando ciência dos fatos geradores ali discriminados e sendo-lhe oportunizado novo prazo para a apresentação de impugnação. Disso entende-se que não houve prejuízo à defesa.

Nesse sentido, concorda-se com a DRJ ao se afirmar que:

No presente caso, a realização da diligência foi fundamentada na necessidade de esclarecimento das divergências identificadas no auto de infração e esse fato não pode acarretar a nulidade de todo o procedimento. Isso porque a emissão de relatório fiscal complementar esclarecendo os fatos antes omissos constitui forma válida de saneamento do ato. E a posterior ciência do contribuinte com a concessão de novo prazo para impugnação confere a ele o amplo direito de se defender dos atos praticados pela administração.

Denota-se da legislação vigente a plena possibilidade de convalidação de atos pela administração. A respeito, dispõe o artigo 55 da Lei nº 9.784/99:

Art. 55. Em decisão na qual se evidencie não acarretarem lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, os atos que apresentarem defeitos sanáveis poderão ser convalidados pela própria Administração.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, analisando a questão da convalidação dos atos administrativos, reconheceu a possibilidade de saneamento quando o vício for decorrente da motivação do ato. Transcreve-se abaixo trecho extraído do voto do Conselheiro Marco André Ramos Vieira, no Acórdão nº 2302-01.755 proferido pela 3ª Câmara da 2ª Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em 18 de abril de 2012:

Não se pode confundir falta de motivo com a falta de motivação. A falta de motivo do ato administrativo vinculado causa a sua nulidade. No lançamento fiscal o motivo é a ocorrência do fato gerador, esse inexistindo torna improcedente o lançamento, não havendo como ser sanado, pois sem fato gerador não há obrigação tributária. Agora, a motivação é a expressão dos motivos, é a tradução para o papel da realidade encontrada pela fiscalização. A falha na motivação pode ser corrigida, desde que o motivo tenha existido.

(...)

A convalidação do ato administrativo decorre exclusivamente de competência administrativa; determinando a manutenção do ato administrativo viciado no sistema pelo saneamento do vício constatado. Tal como o ato de invalidação, o ato de convalidação tem o efeito jurídico de declarar a invalidade. Todavia, possui um efeito jurídico de natureza constitutiva positiva, pois prescreve a manutenção da imperatividade e da eficácia do ato convalidado.

Reconheceu, ainda, no mesmo voto a competência da primeira instância administrativa de julgamento na determinação do saneamento do processo:

É possível a complementação do relatório fiscal por decisão de primeira instância, entretanto não cabe tal complementação pela segunda instância, pois enquanto a primeira instância aprecia a impugnação quanto ao lançamento, a segunda aprecia o recurso quanto à decisão a quo.

Diante dos fundamentos acima, conclui-se pela improcedência das razões apresentadas pela defesa ao pugnar pela nulidade do auto de infração.

No que se refere à aplicação da multa, também se revela escorreito o posicionamento adotado pelo órgão a quo, na medida em que respeitou aquilo que prevê a

Súmula nº 119 deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

Súmula CARF nº 119 No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Conclusão

Diante do exposto, voto por acolher os embargos sem efeitos infringentes, para, sanando o vício apontado, rerratificar o Acórdão nº 2301-009.241, de 13/07/2021, para excluir do voto do relator o trecho do item referente ao AI/DEBCAD nº 37.252.588-1 no qual havia sido determinada a baixa dos autos em diligência.

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle