



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19615.000624/2007-10
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-009.166 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de fevereiro de 2021
Recorrente SEMEPE SERVICO MEDICO DE PERNAMBUCO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/03/2001

INCONSTITUCIONALIDADE DA EXIGÊNCIA DE DEPÓSITO OU ARROLAMENTO PRÉVIO DE DINHEIRO OU BENS PARA ADMISSIBILIDADE DE RECURSO ADMINISTRATIVO. SÚMULA VINCULANTE Nº 21 DO STF.

O Recurso Administrativo apresentado tempestivamente deve ser processado normalmente, mesmo sem o Depósito Prévio preconizado no § 1º do art. 126 da Lei 8.213/91, uma vez que o dispositivo foi revogado pela Lei 11.727/2008, após reiteradas decisões do STF no sentido de que era inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévio para admissibilidade de remédio recursal na seara administrativa. O entendimento da Egrégia Corte restou pacificado pela Súmula Vinculante nº 21, de observância obrigatória pelos órgãos da Administração Pública (art. 103-A da CF).

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIÇÃO. INCOMPETÊNCIA.

É vedado aos membros das turmas de julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. Súmula CARF nº 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

ALÍQUOTA RAT. DIFERENÇA.

É devida a cobrança da diferença de alíquota da contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (RAT/GILRAT), aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau e risco da atividade preponderante

quando houver apenas um registro, conforme classificação na tabela CNAE, vigente à época dos fatos geradores.

COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE.

A compensação de ofício somente é autorizada nas hipóteses de verificação de débitos do requerente em favor da Fazenda Pública quando da análise de pedido de restituição.

ERRO DE CÁLCULO OU DE APURAÇÃO. DEMONSTRAÇÃO DO FATO.

A alegação de erro de cálculo ou de apuração deve ser específica, sendo o fato objetivamente demonstrado, sob pena de se tornar genérica a alegação, insuscetível, portanto, de ser verificada.

ALEGAÇÃO GENÉRICA. SEM DEMONSTRAÇÃO. INCAPAZ DE INFIRMAR. LANÇAMENTO FISCAL.

A alegação genérica e sem qualquer demonstração não tem o condão de infirmar o lançamento fiscal.

PEDIDO DE PERÍCIA. DILIGÊNCIA. LIVRE CONVENCIMENTO MOTIVADO.

Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar a realização de diligências e perícias apenas quando entenda necessárias ao deslinde da controvérsia.

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. A realização de diligência não se presta para a produção de provas que toca à parte produzir.

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVETIDA NA LEI Nº 11.941/2009. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14 DE 04 DE DEZEMBRO DE 2009.

O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo (Súmula CARF nº 119).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, afastar a preliminar de nulidade. No mérito, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar o recálculo da multa em conformidade com a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo. Vencidos na preliminar os conselheiros Matheus Soares Leite (relator) e Andréa Viana Arrais Egypto que votaram por declarar a nulidade do lançamento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite – Relator

(documento assinado digitalmente)

Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Andrea Viana Arrais Egypto, Rodrigo Lopes Araujo, Matheus Soares Leite, Rayd Santana Ferreira, Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta, para, ao final, complementá-lo (e-fls. 191 e ss).

Pois bem. O Relatório Fiscal, a fls. 52/53 dos autos, noticia que o presente débito refere-se à complementação de lançamento a menor anteriormente realizado pelo INSS. Segundo Discriminativo Analítico do Débito - DAD, a fls. 04/09 do feito, trata-se de diferenças de contribuições sociais patronais, em sua maioria, de competências e rubricas já lançadas na NFLD 35.446.305-5.

Cientificada, pessoalmente, do lançamento, conforme fls. 01 do presente processo, a empresa ingressou com defesa tempestiva, segundo fls. 66/82, ocasião em que argui, em síntese:

- 1) Preliminar de cerceamento de defesa por não saber que documentação serviu de suporte à obtenção das bases-de-cálculo, bem como a origem dos valores lançados na rubrica Créditos Considerados.

Meritoriamente:

- 2) Contesta a cobrança de contribuições destinadas ao:
 - SESC/SENAC, por não ser estabelecimento comercial;
 - Ao SAT, porque a Lei n. 8.212/91 não trouxe todos os elementos necessários à apuração da obrigação tributária, sendo ilegítimo seu estabelecimento por regulamento;
- 3) Acusa errônea apuração de débito por não exclusão dos valores já lançados na NFLD 35.446.305-5 e impossibilidade de autuações complementares sobre as mesmas competências já lançadas anteriormente, antes de serem operacionalizadas as apropriações de recolhimentos efetuados, a que se referem as planilhas integrantes da defesa à NFLD 35.446.305-5.
- 4) Requer perícia, apontando assistente técnico e quesitos.

Por seu turno, a autoridade lançadora, chamada aos autos, identificou cobranças indevidas de contribuições sociais no lançamento original, propondo, assim, as seguintes retificações:

Exclusão total das diferenças das contribuições sociais lançadas nas competências e levantamentos a seguir assinalados, por cobrança indevida das mesmas:

a) Lev. FP2:

Competências: 01/1999; 04/1999; 08/1999 a 13/1999; 07/2000; 02/2001 e 03/2001;

b) Lev. LN1:

Competência: 03/2000.

Em seguida, sobreveio julgamento, por meio da Decisão-Notificação de e-fls. 191 e ss, cujo dispositivo considerou **o lançamento procedente em parte**, com a **manutenção parcial** do crédito tributário exigido. É ver a ementa do julgado:

EMENTA - PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - NFLD. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PATRONAIS.

I - Admissibilidade da revisão de lançamento quando verificado erro. Princípios da legalidade e da moralidade administrativa.

II - Contribuições sociais fixadas pelo inciso II, do art. 22, da Lei n.º 8.212/91 (antigo Seguro Acidente de Trabalho - SAT). Constitucionalidade e legalidade. Precedentes do STF e STJ.

III - Contribuições sociais destinadas a Terceiros: SESC, SENAC e SEBRAE. A mudança de entendimento jurídico sobre a matéria somente se aplica a fatos geradores subseqüentes à sua edição. Art. 2º, XIII, da Lei 9.784/99 c/c art. 146, do CTN.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE.

Em resumo, a Decisão-Notificação julgou procedente em parte a presente NFLD, reconhecendo a improcedência dos débitos expressamente reconhecidos como equivocados pela autoridade autuante.

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada e procurando demonstrar a improcedência do lançamento, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 209 e ss), repisando, em grande parte, os argumentos apresentados em sua impugnação, no sentido de que:

- a) Permanece cerceado o direito de defesa da recorrente, uma vez que ainda não é possível, com os elementos constantes nos autos, conhecer todos os valores considerados pela fiscalização para o presente lançamento.
- b) É indevida a cobrança do SAT à recorrente, na competência de 13/2000, como descrita no presente lançamento.
- c) Não foi demonstrado nos autos a correção dos erros de apuração no presente lançamento. A simples juntada aos autos dos lançamentos originários das NFLD's n.ºs 35.446.304-7 e 35.446.305-5 não tem o condão de sanar a inconsistência existente no presente lançamento.
- d) A decisão recorrida, ao analisar o presente lançamento, não tratou dos equívocos de apuração e recolhimento exaustivamente tratados da Defesa apresentada contra a citada NFLD n.º 35.446.305-5, que refletem diretamente na presente NFLD, já que esta foi constituída em sua complementação.
- e) Também, apesar de reconhecer expressamente a improcedência da cobrança das contribuições sociais ao SESC, SENAC e SEBRAE, não apropriou os valores efetivamente recolhidos sob esta rubrica como créditos a favor da recorrente para quitar os outros débitos lançados de ofício, referentes à Contribuição Social destinada ao financiamento da complementação das prestações por Acidente do Trabalho - SAT, Contribuição das Empresas, Contribuição ao Salário-Família e Contribuição sob a remuneração dos segurados Individuais - CI.
- f) A perícia contábil mostra-se como o único meio de prova hábil para determinação precisa das inconsistências existentes no débito sob discussão, que se restringe apenas as contribuições lançadas nas competências de 13/2000, 02/2000 e 05/2000.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário interposto.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

Cabe esclarecer que o Recurso Administrativo apresentado tempestivamente deve ser processado normalmente, mesmo sem o Depósito Prévio preconizado no § 1º do art. 126 da Lei 8.213/91, uma vez que o dispositivo foi revogado pela Lei 11.727/2008, após reiteradas decisões do STF no sentido de que era inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévio para admissibilidade de remédio recursal na seara administrativa.

O entendimento da Egrégia Corte restou pacificado pela Súmula Vinculante nº 21, de observância obrigatória pelos órgãos da Administração Pública (art. 103-A da CF).

Por fim, cabe esclarecer que, a teor do inciso III, do artigo 151, do CTN, as reclamações e os recursos suspendem a exigibilidade do crédito tributário, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

2. Preliminar.

Preliminarmente, o recorrente alega que o lançamento seria nulo, tendo sido cerceado o seu direito de defesa, uma vez que ainda não seria possível, com os elementos constantes nos autos, conhecer todos os valores considerados pela fiscalização para o presente lançamento.

Afirma, ainda, que a autoridade autuante se restringe a comentar, de forma genérica, que “os valores lançados como fato gerador correspondem as folhas de pagamento da empresa”.

E, ainda, alega que permanece impossibilitada de verificar a exatidão dos valores utilizados como recolhimentos ao INSS, pois não teria sido informado, nos autos, a origem dos valores registrados na rubrica “CRÉDITOS CONSIDERADOS – DIVERSOS e GPS”.

Afirma, ainda, que os referidos DAD's, apresentados nos autos pela decisão recorrida, correspondem aos dados do “lançamento originário” das NFLD's nºs 35.446.304-7 e 35.446.305-5. Ocorre que, ambas as NFLD's foram impugnadas através de Defesa, de modo que os valores utilizados como “CRÉDITOS CONSIDERADOS – DIVERSOS e GPS”, ainda podem ser modificados no julgamento da defesa administrativa apresentada contra a NFLD nº 35.446.305-5, o que impossibilitaria a apresentação, pela recorrente, das contraprovas a todos os valores lançados.

Ao final, afirma que, por força da impossibilidade de conhecimento da origem de todos os valores considerados pela fiscalização em seu lançamento, a recorrente fica impedida de apresentar todas as contraprovas em sua defesa, uma vez que estes não correspondem aos registros e documentos fiscais mantidos pela recorrente.

Pois bem. É certo que a constituição do crédito tributário, por meio do lançamento de ofício, como atividade administrativa vinculada, exige do Fisco a observância da legislação de regência, a fim de constatar 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 (art. 142 do CTN).

A não observância da legislação que rege o lançamento fiscal ou a falta de seus requisitos, tem como consequência a nulidade do ato administrativo, sob pena de perpetuar indevidamente cerceamento do direito de defesa.

No caso dos autos, vislumbro que o presente auto de infração foi nitidamente em ofensa ao art. 142 do CTN, sendo essa nulidade insanável, sobretudo pela ausência de motivação, revelando a completa incerteza da presente exigência, prejudicando, inclusive, sobremaneira o direito de defesa do recorrente.

A começar, destaco que, após a apresentação da defesa, pelo sujeito passivo, o Serviço de Análise de Defesas e Recursos (e-fls. 147 e ss), ante a alegação, no sentido de que o presente crédito tributário estaria relacionado com a NFLD 35.446.305-5, por abarcar competências e rubricas já lançadas anteriormente, determinou a conversão em diligência, a fim de que a autoridade fiscal esclarecesse diversos pontos que remanesceriam em dúvida. É de se ver:

6. À exceção da competência 13/00, que não foi lançada para o estabelecimento /0001-02 na NFLD 35.446.305-5 remanescem dúvidas quanto às diferenças de contribuições sociais exigidas no presente processo. Senão, vejamos as seguintes rubricas:

A) TERCEIROS - na competência 02/00 fica clara a dedução do valor (R\$ 1.164,51) lançado na NFLD 35.446.305-5. O mesmo não acontece na competência 03/00, onde só consta a dedução de GPS. Ademais, em atenção à Circular Conjunta INSS / DRP/ CGFISC/ GCTJ/ CGARREC N.º 05, de 13/05/2003, c/c - a Nota Técnica PROCGER/CGCONS/DCT nº 112/2003, as prestadoras de serviços, de caráter eminentemente civil, nada devem ao SESC/SENAC no período compreendido pela presente NFLD, devendo, assim, serem as mesmas excluídas.

B) SAT:

1) Na competência 03/00, houve a dedução do valor (R\$2.255,17) cobrado na NFLD 35.446.305-5. Contudo, a diferença lançada (R\$ 758,45) corresponde ao valor da GPS deduzida naquela NFLD, inexistindo qualquer referência sobre o estabelecimento para o qual foi apropriada a referida guia.

2) Na competência 02/2001, também está clara a dedução do valor (R\$ 2.300,23) lançado na NFLD 35.446.305-5. A diferença agora cobrada (R\$ 223,87) corresponde ao valor da GPS deduzida naquela NFLD, não tendo a fiscalização explicitado em que estabelecimento procedeu ao aproveitamento da citada guia.

C) EMPRESA - no DAD verificam-se na coluna "Créditos Considerados - Diversos" as deduções das diferenças lançadas na NFLD 35.446.305-5. Remanescem, entretanto, dúvidas nas seguintes deduções:

1) Na competência 12/99, anteriormente havia sido deduzida GPS no valor de R\$ 2.545,29. Agora, mencionada dedução foi retificada para R\$ 1.920,87, sendo cobrada a diferença entre ambas (R\$ 624,42), sem que se mencione claramente o motivo ou se especifique o estabelecimento em que se deu seu eventual aproveitamento.

2) Na competência 02/2000, anteriormente havia sido deduzida GPS no valor de R\$ 4.127,23. Agora, mencionada dedução foi retificada para R\$ 2.743,20, sendo cobrada a diferença entre ambas (R\$ 1.384,03), sem que se mencione claramente

o motivo ou se especifique o estabelecimento em que se deu seu eventual aproveitamento.

3) Na competência 07/00, anteriormente havia sido deduzida GPS no valor de R\$ 3.629,97. Agora, mencionada dedução foi retificada para R\$ 1.656,13, sendo cobrada a diferença entre ambas (R\$ 1.973,84), sem que se mencione claramente o motivo ou o estabelecimento em que se deu seu eventual aproveitamento.

4) Na competência 03/2001, anteriormente havia sido deduzida GPS no valor de R\$ 3.590,02. Agora, mencionada dedução foi retificada para R\$ 1.564,59, sendo cobrada a diferença entre ambas (R\$ 2.025,43), sem que se mencione claramente o motivo ou o estabelecimento em que se deu seu eventual aproveitamento.

D - C.I. (CONTRIBUINTE INDIVIDUAL):

1) Na competência 01/99, que não foi lançada para o estabelecimento /0001-02 na NFLD' 35.446.305-5, consta dedução no valor de R\$ 13.356,19 na coluna "Créditos Considerados - Diversos", cujo origem não foi especificada nos autos.

2) Na competência 04/99, é mister que o fiscal notificante esclareça a origem do valor lançado como dedução na coluna "Creditos Considerados - Diversos".

3) Nas competências 08/99 a 11/99 e 05/2000, fazem-se necessários esclarecimentos acerca da origem dos valores lançados como dedução na coluna "Creditos Considerados - Diversos", bem como se especifique, se for o caso, o motivo da redução dos valores das GPS deduzidas, quando confrontados com aqueles registrados na NFLD 35.446.305-5, assinalando o(s) estabelecimento(s) em que se deu(deram) eventual(is) aproveitamento(s) dos saldos remanescentes das referidas guias.

7. Considerando a argumentação de cerceamento de defesa, somos pela conversão do julgamento do presente feito em diligência, a fim de que o fiscal notificante elabore relatório aditivo esclarecendo os pontos assinalados no item anterior.

8. À consideração de V.Sa. para as providências cabíveis.

Em resposta à conversão do julgamento em diligência, a autoridade autuante, na tentativa de sanear o feito, elaborou a informação de e-fl. 182, reconhecendo diversos equívocos no lançamento, o que, a meu ver, destaca a precariedade do trabalho fiscal, pondo em dúvida a higidez do presente crédito tributário. É de se ver:

SUPERVISAO FISCAL 01, EM 11/11/2003

REF. NFLD 35.579.325-3

1. Vem a presente Notificação Fiscal de Lançamento de Débito- NFLD em diligência a fim de proceder saneamento do crédito constituído.

2. Após análise no levantamento efetuado e as ponderações feitas pelo Serviço de Análise verifiquei que nas competências 01/99, 04/99, 08/99, 10/99, 11/99, 13/99, 03/00, 07/00, 02/01 e 03/01 os lançamentos foram feitos indevidamente, uma vez que tinham sido objeto de levantamento na NFLD 35.446.305-5, por retifiquei-os para ZERO.

3. Na competência 02/00 os valores lançados como fato gerador correspondem as folhas de pagamento da empresa, os valores lançados na coluna "Créditos considerados – Diversos" são os valores levantados na NFLD 35.446.305-5, as GPS lançadas estão acostadas aos autos, foi também retificado os terceiros retirando do levantamento SESC e SENAT.

4. Na competência 05/00 o fato gerador refere-se a folhas de pagamento, os valores lançados na coluna, "Créditos Considerados – Diversos" são valores levantados na NFLD 35.446.305-5 e as GPS estão acostadas aos autos.

5. Na competência 13/00 as GPS estão acostadas aos autos.

6. À Consideração Superior.

Como se não bastasse a tentativa de sanear o feito, aperfeiçoando o lançamento, as informações prestadas pela fiscalização foram consideradas incompletas pelo Serviço de Análise de Defesas e Recursos (e-fls. 183), que determinou, novamente, a conversão do feito em diligência, a fim de que fossem sanadas as dúvidas que permaneciam. É de se ver:

1. Considerando os esclarecimentos prestados pelo AFPS notificante a fls. 156 dos autos, remanescem na presente NFLD apenas as competências 02/2000; 05/2000 e 13/2000.
2. No entanto, ainda há dúvidas acerca das competências a seguir especificadas:
(...)
3. A questão advém das diferenças encontradas entre as deduções de GPS no presente débito e na NFLD 35.446.305-5, que envolve as mesmas rubricas e competências acima assinaladas, a saber:
(...)
4. As GPS juntadas pelo fiscal notificante a fls. 129/155 não dirimem a dúvida, porque não batem com os valores deduzidos no processo NFLD 35.446.305-5, como assinalado no item anterior.
5. Toma-se necessário, assim, que o AFPS esclareça o motivo da diferença entre as GPS deduzidas nas duas NFLD acima assinaladas, elaborando relatório conclusivo sobre a matéria.
6. À consideração de V.Sa. para as providências cabíveis.

Em resposta à conversão do julgamento em diligência, a autoridade autuante, em nova tentativa de sanear o feito, elaborou a informação de e-fl. 186, reconhecendo outros equívocos no lançamento, o que, a meu ver, destaca, ainda mais, a precariedade do trabalho fiscal, pondo em dúvida a higidez do presente crédito tributário. É de se ver:

EQUIPE FISCAL 02, EM 18/03/2004

Ref NFLD 35.579.325 -3

- 1 -Em resposta as considerações feitas pelo Serviço de Análise de Defesas e Recursos passo a prestar as informações abaixo
 - a. Na competência 02/2009 a empresa recolheu três GPS no valor originário de R\$ 13.329,90 acostadas aos autos, fls. 129 a 131.
 - b. À parte descontada dos segurados no mês foi do RS 12.143,30, fls. 08.
 - c. Na NFLD 35.446.305-5 foi constituída uma diferença de R\$ 40.264,24 (ver fls. 119).
 - d. Foi feito uma revisão no presente levantamento e a diferença ficou de acordo com a planilha de fls 158.
 - e. Na competência 05/2000 a empresa recolheu quatro GPS no valor originário de INSS R\$ 49.006,06 e terceiros R\$ 8.410,13.
 - f. A parte descontado dos segurados foi de R\$ 12.145.07. fls. 06.
 - g. Na NFLD 35.446.305-5 foi levantado R\$ 2.871,46 SAT em 4.985,85 para contribuinte individual (ver fla 112).
 - h. Foi feito uma revisão no levantamento e a diferença ficou de acordo com a planilha de fls. 158.
- 2 - A Consideração da Chefia da Equipe Fiscal.

Destaco que os esclarecimentos prestados pela autoridade autuante, foram feitos durante o curso do processo administrativo e não antes da lavratura do auto de infração, não cabendo ao julgador, no meu entender, sanear vício de nulidade do auto de infração com o intuito de preservá-lo, ultrapassando direitos e garantias do contribuinte. A motivação deve

preexistir quando da lavratura do auto de infração, não sendo possível que diligências posteriores passem a integrar a motivação do lançamento tributário.

Aqui, entendo que, faltou à fiscalização, para a lavratura do presente auto de infração, maior clareza no exame e externalização dos fatos narrados, sobretudo por estar demonstrado, nos autos, que procede a alegação do recorrente no sentido de que o presente crédito tributário estaria relacionado com a NFLD 35.446.305-5, por abarcar competências e rubricas já lançadas anteriormente.

A falta de clareza no exame da situação posta, e na externalização do lançamento, também causou embaraços à defesa do recorrente, que não deve ser limitada a uma defesa apenas formal, mas eminentemente técnica, com amplo conhecimento dos fatos que lhe são imputados.

Tal fato, a meu ver, ocasionou nítido prejuízo ao exercício do direito de defesa, por parte do sujeito passivo, eis que criou embaraços para o conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária, e, ainda, pelo óbice à ciência da amplitude dos fatos narrados no auto de infração, impedindo, com isso, que se manifestasse, com proficuidade, sobre a acusação fiscal.

A propósito, a conturbada tramitação dos autos, acompanhada de inúmeras conversões do julgamento em diligência, revela que a fiscalização não motivou o ato administrativo adequadamente. É dever da fiscalização o exame da verificação completa da ocorrência do fato gerador, tendo, inclusive, um largo prazo decadencial para proceder desta forma.

Com isso, entendo que a exigência não merece prosperar, eis que o auto de infração incorre, em particular violação do art. 142 do CTN, pois não prova o que alega, como já aclarado pela doutrina:

Em suma, à luz do art. 142 do CTN, em qualquer hipótese a prova da ocorrência do fato gerador do tributo está a cargo do fisco e a circunstância de ele expedir um ato administrativo de exigência tributária que pressupõe a ocorrência do fato gerador não torna a alegação dessa ocorrência coberta pela presunção da legitimidade, nem inverte o ônus da prova.

Não cabe ao contribuinte provar a inoccorrência do fato gerador, incumbe, isto sim, ao fisco demonstrar a sua ocorrência.¹

É gizar, a propósito, que o dever de motivar o ato administrativo, assim como a verdade material – princípios regentes do processo administrativo tributário – impõem à Administração Fazendária verdadeiro **dever de provar**, típica e privativamente estatal – **o que não foi observado no caso concreto. Faltou, por parte da fiscalização, um exame mais detalhado da situação dos autos, não podendo a complexidade da questão posta subsidiar a completa inversão do ônus da acusação.**

Nesse contexto, nunca é demais lembrar que o ônus da prova incumbe a quem acusa, ainda que seja este o agente estatal. O interesse público ou a presunção de legitimidade dos atos administrativos não acobertam nem permitem acusação sem prova. Nesse sentido, o próprio Estado (e seus agentes) deve fazer cumprir e obedecer aos ditames constitucionais processuais, com o fim de assegurar aos cidadãos o exercício dos direitos e garantias e a segurança jurídica e resguardar, aí sim, o interesse público.

¹ GRECO, Marco Aurélio. Lançamento, in Do Lançamento, Caderno de Pesquisas Tributárias, v. 12, São Paulo: CEEU/Res. Tributária, 1987, p.170-1.

O caso dos autos, a meu ver, demonstra uma completa incerteza sobre o crédito tributário lançado, não tendo a fiscalização sequer apresentado ter ciência da origem dos lançamentos efetuados.

Dessa forma, por violação ao art. 142, do CTN, entendo que deve ser reconhecida a nulidade do lançamento, por vício material.

3. Mérito.

Em que peste este Relator entenda ser insuperável, na hipótese dos autos, a nulidade do lançamento, por vício material, em razão de ofensa ao art. 142, do CTN, passo a examinar, nas linhas que seguem, as demais alegações do recorrente, adotando como premissa o entendimento, deste Colegiado, sobre a inexistência de vícios que maculam a exigência em epígrafe.

Pois bem. O recorrente prossegue em seu recurso, alegando que seria ilegal a exigência da contribuição ao SAT, na competência 13/2000, ante sua inconstitucionalidade. Ademais, alega que não foram considerados como créditos os valores indevidamente recolhidos, a título de contribuição para “terceiros”, e que seriam suficientes para afastar a presente exigência.

Sobre as alegações de inconstitucionalidade/ilegalidade trazidas pelo contribuinte, cumpre esclarecer que também já está sumulado o entendimento segundo o qual falece competência a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Assim, falece competência legal à autoridade julgadora de instância administrativa para se manifestar acerca da legalidade das normas legais regularmente editadas segundo o processo legislativo estabelecido, tarefa essa reservada constitucionalmente ao Poder Judiciário, podendo apenas reconhecer inconstitucionalidades já declaradas pelo Supremo Tribunal Federal, e nos estritos termos do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997.

De toda sorte, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, na ocasião do julgamento do RE nº 343.446/SC, Relator o Ministro Carlos Velloso, DJ de 4/4/03, declarou constitucional a instituição, mediante lei ordinária, da contribuição ao Seguro Acidente de Trabalho (SAT), afastando as alegações de ofensa aos princípios da isonomia e da legalidade.

Naquela oportunidade, entendeu o STF, sobre o poder regulamentar de que trata o art. 84, IV, da CF/88, que “o fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos riscos de ‘atividade preponderante’ e ‘grau de risco leve, médio e grave’, não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I”.

Já sobre o pedido do recorrente, de compensar valores supostamente indevidos, já recolhidos, a título de contribuição para “terceiros”, entendo que o pleito escapa à competência deste colegiado, eis que, caso o contribuinte entenda haver realizado pagamento a maior em determinada competência, deve ingressar com pedido de restituição à unidade jurisdicionante da RFB ou efetivar a compensação de tais valores mediante informação em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP de competência posterior ao pagamento efetuado a maior, nos moldes preconizados no art. 89, da Lei nº 8.212/91.

Cabe destacar que o pedido de compensação deve observar normas próprias e que, atualmente, estão previstas na Instrução Normativa RFB nº 1717, de 17 de julho de 2017, que estabelece normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

A observância deste procedimento tem como objetivo evitar que o contribuinte seja ressarcido, indevidamente, em duplicidade, além de se tratar de uma formalidade necessária para a verificação da liquidez e certeza do crédito alegado.

Já sobre a alegação, no sentido de que houve erro de cálculo, na apuração do crédito tributário, cabe destacar que a decisão recorrida já excluiu o montante identificado como coincidente com o constituído, também, na NFL n.º 35.446.305-5, não tendo o recorrente se desincumbindo do ônus de comprovar que haveria outros valores não considerados e que, na mesma toada, deveriam ser excluídos do presente lançamento.

Na mesma toada, o contribuinte não esclarece quais créditos, porventura, não teriam sido considerados, tratando-se, pois, de alegação genérica, o que não só dificulta, mas impossibilita o exame de sua pretensão. E, conforme visto acima, o pedido de compensação deve observar normas próprias e que, atualmente, estão previstas na Instrução Normativa RFB nº 1717, de 17 de julho de 2017, que estabelece normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Ademais, o recorrente sequer comprovou que ocorrera novas exclusões, com o julgamento final da NFLD n.º 35.446.305-5 e que, inclusive, encontra-se em cobrança na dívida ativa (<https://rgrcred.dataprev.gov.br/cws/contexto/rgrcredpfn/rgrcred.html>), baseando suas alegações, portanto, no campo da suposição.

E, ainda, conforme destacado pela decisão recorrida, a competência 13/2000, envolve unicamente diferenças das contribuições sociais na rubrica estabelecidas no art. 22, inciso II, alínea “b” (antigo Seguro Acidente de Trabalho - SAT), para as quais não houve comprovação de recolhimentos integrais pela empresa. Referida competência não havia sido lançada na NFLD 35.446.305-5.

Ademais, na ação fiscal que antecedeu ao presente lançamento, nada se cobrou a título de contribuições sociais devidas pelos segurados empregados, em relação ao estabelecimento autuado, na competência de 02/2000. Na mesma toada, ao constituir a NFLD 35.446.305-5, a fiscalização nada cobrou na competência 05/2000 do estabelecimento em questão, a título de contribuição devidas pelos segurados empregados.

O presente lançamento é resultado da diferença da dedução efetuada na NFLD 35.446.305-5, de modo equivocado, tendo sido constituído o presente débito para corrigir a situação, cobrando, nas competências remanescentes em discussão, a contribuição social suplementar, que corresponde à diferença entre o que foi erroneamente deduzido das contribuições sociais previdenciárias, na NFLD 35.446.305-5 e o efetivamente cabível.

Quanto aos valores expressos na decisão recorrida, cabe destacar que o contribuinte os ignora completamente e não demonstra quais são os erros, fato este que impede a presente autoridade julgadora de concluir pela presença de erro nos cálculos efetuados.

Para obter êxito em sua tentativa de afastar a validade dos procedimentos adotados, caberia ao recorrente rebater pontualmente cada um dos fatos geradores relacionados na tabela de lançamentos apresentados pela fiscalização e pela decisão recorrida, pois a mera alegação ampla e genérica, por si só, não traz aos autos nenhum argumento ou prova capaz de

descaracterizar o trabalho efetuado pelo Auditor-Fiscal, pelo que persistem os créditos lavrados por intermédio do Auto de Infração, com a exclusão dos valores já afastados pela decisão recorrida.

Em relação ao pedido de produção de prova pericial, para esclarecimento das inconsistências que, porventura, existiriam em relação ao débito em discussão, entendo que, uma vez afastada a hipótese de nulidade do lançamento, pelo Colegiado, cabe compreender, como consectário lógico, que as inúmeras conversões do julgamento em diligência já permitiram o esclarecimento dos fatos, em que pese, conforme demonstrado anteriormente, não ser este o posicionamento deste Relator.

Dessa forma, o presente feito não demanda maiores investigações e está pronto para ser julgado, dispensando, ainda, a produção de prova pericial técnica, por não depender de maiores conhecimentos científicos, sobretudo ante os esclarecimentos prestados pela autoridade atuante, bem como pela decisão recorrida.

No caso em análise, os elementos de prova a favor do recorrente poderiam ter sido por ele produzidos, apresentados à fiscalização no curso do procedimento fiscal, ou, então, na fase impugnatória, com a juntada de todos os documentos e o que mais quisesse para sustentar seus argumentos, não podendo o pedido de perícia ser utilizado como forma de postergar a produção probatória, dispensando-o de comprovar suas alegações.

Enfrentada as questões acima, apenas faço um pequeno reparo na decisão de piso, determinando, por força do art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional, o recálculo da multa aplicada, tomando-se em consideração as disposições previstas na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 2009, a qual lastreou o art. 476-A da IN RFB nº 971, de 2009, incluído pela IN RFB nº 1.027, de 2010.

Isso porque, em face do disposto no art. 57 da Lei nº 11.941, de 2009, a aplicação da penalidade mais benéfica deve observar regramento a ser traçado em portaria conjunta da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Secretaria da Receita Federal do Brasil, no caso a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

Trata-se da orientação mais recente deste Conselho, a qual me curvo, sobretudo após a edição da Súmula CARF nº 119, e que, inclusive, foi inspirada nos dispositivos citados acima. É de se ver:

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.

Ante o exposto, voto no sentido de determinar, por força do art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional, o recálculo da multa aplicada, tomando-se em consideração as disposições previstas na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, a fim de determinar, por força do art. 106, II, “c”, do

Código Tributário Nacional, o recálculo da multa aplicada, tomando-se em consideração as disposições previstas na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite

Voto Vencedor

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Redator Designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênias para manifestar entendimento divergente no que se segue.

O Relatório Fiscal (e-fls. 53/54) é claro quanto ao lançamento ter sido empreendido para a constituição de diferenças de contribuições não recolhidas e não constituídas anteriormente em Notificações Fiscais de Lançamento de Débito.

O Relatório de Fatos Geradores Geral (e-fls. 34/40) especifica a origem documental da apuração dos fatos geradores, folha de pagamento ou contas da contabilidade.

Os recolhimentos foram evidenciados a partir dos relatórios Guias de Recolhimento Registradas (e-fls. 15/30) e Apropriação de GPS (e-fls. 31/33).

O Discriminativo Analítico do Débito (e-fls. 05/10) especificou a apropriação de valores a partir das colunas DIVERSOS e GPS.

Na impugnação (e-fls. 73/89), a recorrente sustentou nulidade do lançamento em razão de a informação constante na coluna diversos do Discriminativo Analítico do Débito não possibilitar a correta percepção do abatimento de todos os débitos anteriormente lançados na NFLD nº 35.446.305-5 e, no mérito, afirmou que a autoridade autuante não excluiu do lançamento todos os valores anteriormente constituídos na NFLD nº 35.446.305-5.

Na primeira instância, o julgamento foi convertido duas vezes em diligência (e-fls. 147/186) e a autoridade lançadora anexou aos autos o Discriminativo Analítico do Débito referente à NFLD nº 35.446.305-5 (e-fls. 134/146) e, reconhecendo a alegação da impugnante de não exclusão de valores anteriormente constituídos na NFLD nº 35.446.305-5, opinou pela retificação parcial do lançamento (e-fls. 182 e 186).

Considerando também a NFLD nº 35.446.304-7 (Discriminativo Analítico do Débito, e-fls. 187/190), o julgador monocrático retificou o lançamento a excluir valores anteriormente constituídos de ofício.

Dispondo a empresa das NFLDs nº 35.446.305-5 e nº 35.446.304-7 e da presente NFLD, a impugnante tinha pleno conhecimento dos valores considerados pela fiscalização na confecção do lançamento, tanto que apontou não ter havido a devida exclusão dos valores anteriormente lançados, tendo a autoridade julgadora de primeira instância acolhido sua argumentação e especificado de forma clara e precisa os valores mantidos, como revela o seguinte excerto da Decisão-Notificação nº 15.401.4/110/2004 (e-fls. 191/198):

9. Por seu turno, confrontando-se o Discriminativo Analítico do Débito - DAD, a fls. 04/09 dos autos, com o lançamento originário das NFLD 35. 446.305-5 e 35.446.304-7,

para o estabelecimento ora envolvido (CNPJ 10.930.600/0001-02), cuja cópia fizemos, respectivamente, anexar a fls. 109/120 e 160/162 do presente processo, facilmente se conclui que os valores integrantes da coluna “créditos considerados - diversos” correspondem às diferenças lançadas nas citadas NFLD. Já a coluna “créditos diversos - GPS” diz respeito às Guias da Previdência Social que foram deduzidas do presente lançamento.

10. Tendo em consideração a revisão do débito entabulada pelo fiscal notificante, consoante ressaltado no item 5 da presente decisão-notificação, acolhidas pelo julgador, remanescem na NFLD em apreço apenas os levantamentos:

I- LEV. FP2 - COMPETÊNCIAS: 05/2000 E 13/2000.

II - LEV. LN1 - COMPETÊNCIA: 02/2000.

11. Passemos, então, à análise dos referidos lançamentos remanescentes. A competência 13/2000 envolve unicamente diferenças das contribuições sociais na rubrica estabelecidas no art. 22, inciso II, alínea “b” (antigo Seguro Acidente de Trabalho - SAT), para as quais não houve comprovação de recolhimentos integrais pela empresa. Referida competência não havia sido lançada na NFLD 35.446.305-5. Nada obsta, portanto, sua exigência no presente débito.

(...)

17. Quanto às competências 02/2000 (levantamento LN1) e 05/2000 (levantamento LP2), seus respectivos lançamentos decorrem da dedução indevida de valores na NFLD 35.446.305-5, conforme a seguir explicitado.

18. Na competência 02/2000, a empresa recolheu 3 (três) GPS, relativas ao estabelecimento em questão, a saber:

Competência	GPS (campo 6 - Valor do INSS)
02/2000	R\$ 7.211,43 (conforme fls. 129 dos autos);
	R\$ 5.162,60 (conforme fls. 130 dos autos);
	<u>R\$ 955,87</u> (conforme fls. 131 dos autos).

TOTAL R\$13.329,90

19. Do confronto entre os valores devidos exclusivamente ao INSS pela empresa na citada competência (segundo DAD a fls. 08 dos autos) com os valores recolhidos (conforme item anterior da presente decisão) e, ainda, considerando a dedução do salário-família, tem-se:

RUBRICAS	APURADO	RECOLHIDO	SALÁRIO-FAMÍLIA	DEVIDO
SEGURADOS	12.143,30	12.143,30		XXXXX
EMPRESA	29.112,81	1.186,60	1.556,60	26.369,61
SAT	2.911,28			2.911,28
CONTR. INDIV.	11.202,87			11.202,87

20. Na ação fiscal que antecedeu ao presente lançamento, nada se cobrou a título de contribuições sociais devidas pelos segurados empregados, em relação ao estabelecimento em pauta, na citada competência de 02/2000. Ao constituir a NFLD 35.446.305-5, o fiscal notificante o fez s seguintes moldes, em relação às contribuições devidas exclusivamente ao INSS:

RUBRICAS	APURADO	GPS	DIFERENÇAS
EMPRESA	29.112,81	4.127,23	24.985,58
SAT	2.911,28		2.911,28
CONTR. INDIV.	11.202,87		11.202,87

21. Houve, por conseguinte, na NFLD 35. 446.305-5, dedução indevida na rubrica EMPRESA, dado que o valor adequado a ser deduzido era R\$ 2.743,20 (= 1.186,60 + 1.556,60) como demonstrado no item 18 da presente decisão. Dessarte, o lançamento de R\$ 1.384,03, que corresponde à diferença entre o valor indevidamente deduzido

(R\$4.127,23) e o efetivamente cabível (R\$ 2.743,20), resulta plenamente justificável, não havendo como acolher a irresignação da notificada na matéria.

22. Idêntica situação ocorreu na competência 05/2000, envolvendo a rubrica "contribuintes individuais", relativa às contribuições sociais incidentes sobre remunerações pagas a administradores/autônomos. Segundo consta dos autos, para o estabelecimento em questão registram-se as seguintes GPS:

COMPETÊNCIAS GPS (CAMPO 6 - VALOR DO INSS)

05/2000	24.276,73 (segundo fls. 137 dos autos)
	12.470,09 (segundo fls. 138 dos autos)
	7.069,13 (segundo fls. 139 dos autos)
	<u>5.190,11</u> (segundo fls. 140 dos autos)
TOTAL	49.006,06

23. Confrontando os valores devidos ao INSS (excluídos aqueles destinados a terceiros), conforme DAD, a fls. 06 do presente processo, com os recolhimentos especificados no item anterior e mais a dedução do salário-família, tem-se:

RUBRICA	APURADO	GPS	SALÁRIO-FAMÍLIA	DIFERENÇA
SEGURADO	12.145,07	12.145,07		XXXXXX
EMPRESA	28.714,60	28.714,60		XXXXXX
SAT	2.871,46	2.871,46		XXXXXX
CONTR. INDIV.	20.518,04	5.274,93	1.429,90	13.813,21

24. Por seu turno, o INSS, ao constituir a NFLD 35.446.305-5, nada cobrou na competência 05/2000 do estabelecimento em questão, a título de contribuição devidas pelos segurados empregados, porque já quitada. No pertinente às demais rubricas assinalados no item anterior, assim procedeu (consoante fls. 112 do presente processo):

RUBRICAS	APURADO	GPS	DIFERENÇAS
EMPRESA	28.714,60	28.714,60	xxxxxxxx
SAT	2.871,46	XXXXXX	2.871,46
CONTRINDIV.	20.518,04	15.532,19	4.985,85

25. Assim, a fiscalização previdenciária excedeu-se na dedução efetuada na NFLD 35.446.305-5, constituindo o presente débito para corrigir a situação, cobrando, na citada competência 05/2000, a contribuição social suplementar de R\$ 5.955,90 (conforme fls. 06 dos autos), que corresponde à diferença entre o que foi erroneamente deduzido das contribuições patronais exclusivas do INSS (ou seja, excluídas aquelas destinadas a terceiros) na NFLD 35.446.305-5 (R\$ 44.246,79) e o efetivamente cabível (R\$ 38.290,89, consoante demonstrado no item 22 da presente decisão). Mencionada diferença resulta, em consequência, exigível, não havendo, assim, como acolher a insatisfação da notificada nesse sentido.

(...)

27. Também, nas competências que remanescem na presente NFLD, encontram-se devidamente demonstradas as deduções dos valores lançados na NFLD 35.446.305-5, como se observa no DAD, a fls. 06 e 8 do presente processo. Note-se que para a competência 13/2000 (fls. 07 dos autos) somente houve dedução das respectivas GPS, dado que, como já frisado, inexistiu lançamento anterior envolvendo a citada competência e o estabelecimento em pauta.

(...)

31. Recentemente, o STJ manifestou, no RE 396.266, de 26/11/2003, entendimento de que as contribuições sociais destinadas ao SEBRAE, por terem natureza de intervenção no domínio econômico, são totalmente autônomas e não um adicional, desvinculando-as, assim, daquelas contribuições destinadas ao SESC/SENAC e Sesi/SENAI. No entanto, pelas mesmas razões esposadas no item anterior, mencionado posicionamento somente se aplica aos fatos geradores posteriores à sua edição, motivo pelo qual somos também pela exclusão das contribuições destinadas ao SEBRAE no presente caso.

32. Do exposto, resulta a seguinte retificação:

LEVANTAMENTO	RUBRICA	COMP.	DIF. DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL		
			LANÇADA	DEVIDA	A EXCLUIR
LN1	TERCEIROS	02/2000	7.278,20	2.765,72	4.512,48

Destarte, não houve modificação ou inovação na motivação do lançamento, mas tão somente retificação para a exclusão de valores indevidamente lançados.

Isso posto, voto por AFASTAR a PRELIMINAR de nulidade e, no mérito, acompanho o voto do relator para DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para determinar o recálculo da multa em conformidade com a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro