



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

Processo nº 35166.001726/2005-74
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-004.373 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de dezembro de 2015
Matéria ARBITRAMENTO. TERCEIROS
Recorrente CLEAN SERVICE SERVIÇOS GERAIS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2004

PERÍCIA. SOLIDARIEDADE. MATÉRIAS OMITIDAS NO ACÓRDÃO RECORRIDO. DOCUMENTOS APREENDIDOS. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA

Não há omissão da decisão de primeira instância que rejeita pedido de perícia com base no fundamento de que o processo contém todos os elementos necessários ao julgamento, nem que deixa de enfrentar alegação relativa à solidariedade que não foi declarada no lançamento.

O prejuízo à defesa, em razão da apreensão de documentos pela Polícia Federal, depende da demonstração da utilidade dos documentos apreendidos.

O termo de devolução de documentos apreendidos pela autoridade fiscal faz prova da data da devolução dos documentos, que, sendo anterior à ciência do lançamento, afasta o prejuízo à defesa.

CONTABILIDADE E FOLHAS DE PAGAMENTO QUE NÃO REFLETEM A REALIDADE. INEXISTÊNCIA DE OUTROS ELEMENTOS DE AFERIÇÃO DIRETA DO FATO GERADOR. LEGALIDADE DO ARBITRAMENTO.

É autorizada a adoção da técnica do arbitramento quando as informações e os documentos do contribuinte não merecem fé, e o vício não é sanado por outros elementos, inviabilizando a apuração direta do fato gerador.

EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS. SALÁRIO EDUCAÇÃO. SESC. SENAC. INCRA. SEBRAE. CABIMENTO.

O salário educação é devido pelas empresas prestadores de serviços, nos termos do art. 202, § 5º, da Constituição Federal. Precedentes do STJ.

As empresas prestadoras de serviços recolhem as contribuições para o SESC e SENAC, porquanto enquadradas no plano sindical da Confederação

Nacional do Comércio, conforme a classificação do artigo 577 da CLT e seu anexo, nos termos da Súmula nº 499 do STJ.

As empresas prestadoras de serviço estão obrigadas a recolher a contribuição para o SEBRAE, por ser prescindível a contraprestação direta em favor do contribuinte, conforme decisão do Supremo Tribunal Federal em processo com repercussão geral reconhecida.

O objeto da contribuição destinada ao INCRA é custear a política de reforma agrária, beneficiando toda a sociedade e não somente o meio rural, de modo que é devida também pelas empresas urbanas. Precedentes do STJ.

JUROS. TAXA SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais, conforme Súmula CARF nº 4.

MULTA PROGRESSIVA. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. APLICAÇÃO DA MULTA MAIS BENÉFICA. INEXISTÊNCIA DE AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA POR FALTA DE INFORMAÇÃO, EM GFIP, DOS MESMOS FATOS GERADORES.

Aplica-se ao caso a multa de regência limitada ao percentual de 75% previsto na legislação posterior que alterou a sistemática das multas em processos de exigência de contribuições previdenciárias e as devidas aos terceiros.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em não reconhecer prejudicialidade do decidido no Processo nº 19563.000083/2007-74 em relação às matérias tratadas no presente processo, questão levantada de ofício pelo Conselheiro Ivacir Julio de Souza. Em relação à aplicação da multa, por voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto da relatora; vencidos os conselheiros Ivacir Julio de Souza, Alice Grecchi, Nathália Correia Pompeu e Marcelo Malagoli da Silva, que davam provimento em maior extensão. Em relação às demais matérias, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da relatora.

João Bellini Júnior- Presidente.

Luciana de Souza Espíndola Reis - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Bellini Júnior, Julio Cesar Vieira Gomes, Alice Grecchi, Ivacir Julio de Souza, Nathalia Correia Pompeu, Luciana de Souza Espíndola Reis, Amilcar Barca Teixeira Junior e Marcelo Malagoli da Silva.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por Clean Service Serviços Gerais Ltda em face do Acórdão nº 01-13.066 da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) Belém, fl. 252-266 que julgou procedente em parte a impugnação apresentada contra a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) lavrada sob o Debcad nº 35.794.391-0.

De acordo com o relatório fiscal de fl. 158-171, e anexos, o lançamento trata de exigência de contribuições devidas a outras entidades e fundos (terceiros), correspondentes à contribuição do salário educação e às contribuições destinadas ao INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE, incidentes sobre o valor da remuneração paga, devida ou creditada aos segurados empregados, apurado pelos seguintes meios: **a)** valor informado em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), no período de 01/1999 a 04/2004; **b)** valor aferido indiretamente com base na diferença entre o valor informado em GFIP e o valor correspondente a 20% das notas fiscais de serviços, no período de 04/2002 a 12/2004, **c)** valor informado na folha de pagamento a título de gratificação natalina, nas competências 13/2002, 13/2003 e 13/2004.

Inconformada, a autuada apresentou impugnação ao lançamento, fls. 175-208, solicitando a realização de perícia e o cancelamento do crédito tributário. Foram delimitados os seguintes pontos controvertidos: **a)** decadência de cinco anos; **b)** cobrança indevida de contribuições já recolhidas; **c)** cerceamento de defesa, **d)** ilegalidade do arbitramento decorrente da desconconsideração de contabilidade idônea; **e)** ilegalidade do critério do arbitramento; **f)** inconstitucionalidade da contribuição do salário educação e das contribuições destinadas ao INCRA, SESC, SENAC e SEBRAE, **g)** ilegalidade dos juros e da multa progressiva.

A DRJ indeferiu o pedido de perícia e julgou a impugnação parcialmente procedente, excluindo do lançamento: **a)** as competências 01/1999 a 09/2000, em razão da decadência; **b)** a competência 04/2004, após comprovada a extinção pelo pagamento; **c)** as contribuições destinadas ao SESC e SENAC, do período de 09/1999 a 12/2002, com base no Parecer/CJ nº 1.861/99, que definiu que as empresas prestadoras de serviços não têm natureza comercial.

O sujeito passivo foi cientificado do lançamento em 20/10/2005 e tomou ciência do acórdão da DRJ em 16/10/2009, fls. 277.

Em 10/11/2009, a interessada interpôs recurso, fl. 278-310, solicitando o cancelamento do crédito tributário, e apresentando suas razões, cujos pontos relevantes são:

Em preliminar, alega cerceamento de defesa, por considerar que o acórdão recorrido deixou de enfrentar a alegação de inexistência de grupo econômico e não justificou o indeferimento do pedido de realização de prova pericial, além de argumentar que a defesa foi prejudicada em razão da apreensão dos seus documentos em operação realizada pela Polícia Federal no escritório de contabilidade que lhe presta serviços.

Suscita a inconstitucionalidade da contribuição social do salário-educação e das contribuições destinadas ao SESC, SENAC, INCRA e SEBRAE e sustenta que essas contribuições não são devidas pelas empresas prestadoras de serviços.

Alega que é indevida a exigência da competência abril/2004, já recolhida.

Considera o arbitramento ilegal, argumentando que possui contabilidade idônea, que a desconsideração da contabilidade do exercício 2004 não foi motivada pela fiscalização, e que não foram observados os critérios estipulados nos arts. 602 e 603 da Instrução Normativa SRP 03/2005.

Sustenta que não integram o salário de contribuição os fatos econômicos mencionados nos itens 3.5.2.1, 3.5.2.5, 3.5.4.1, 3.5.6.3, 3.5.6.4, 3.5.7.2, 3.5.7.1, 3.5.9.2 e 3.5.9.3 do relatório fiscal, incluindo o pagamento de aluguel de república, necessário para a realização do serviço, e a transferência entre contas, itens 3.5.1.1, 3.5.1.3, 3.5.2.4, 3.5.5.2, 3.5.6.2, 3.5.7.5.

Insurge-se contra os juros calculados com base na taxa Selic e a multa progressiva.

É o relatório.

Voto

Conselheira Luciana de Souza Espíndola Reis, Relatora

Conheço do recurso por estarem presentes os requisitos de admissibilidade.

Preliminar de Conexão com o Processo nº 19563.00083/2007-74.

Inocorrência

Na sessão de julgamento foi suscitada questão preliminar ao julgamento deste processo, que consiste na possibilidade de aqui existir o mesmo vício processual constatado no Processo nº 19563.00083/2007-74, relativo à ausência de intimação do responsável tributário.

No Processo nº 19563.00083/2007-74 foram arrolados como sujeitos passivos do lançamento, Clean Service Serviços Gerais Ltda, CNPJ 02.428.026/0001-60, na condição de contribuinte, e, na condição de responsável solidário, por integrar grupo econômico de fato, com base no art. 30, IX, da Lei 8.212/91, a empresa Service Brasil Serviços Gerais.

Ocorre que, no presente processo, a autoridade lançadora deixou de declarar a responsabilidade solidária da empresa Service Brasil Serviços Gerais, conforme esclarece o item 2.1 do relatório fiscal:

2.1 Nesta NFLD está incluído o débito referente às contribuições devidas a outras entidades: SESC, SENAC, INCRA, SEBRAE e SALÁRIO-EDUCAÇÃO, por se tratarem de contribuições sobre as quais não há SOLIDARIEDADE, por isso, tais contribuições estão lançadas nesta NFLD.

Por sua vez, a sociedade empresária Clean Service Serviços Gerais Ltda, único sujeito passivo do presente lançamento, foi dele cientificada em 20/10/2005, conforme aviso de recebimento dos correios às fl. 173, e tomou ciência do acórdão da DRJ em 16/10/2009, fls. 277.

Em suma, é rejeitada essa preliminar, considerando que não há vício na intimação feita ao sujeito passivo do lançamento.

Preliminar de Invalidade do Lançamento e do Acórdão Recorrido

Foi alegada a possível ausência de enfrentamento, pela primeira instância, das matérias relativas ao pedido de perícia e à responsabilidade solidária.

No voto condutor do acórdão recorrido, a perícia foi considerada prescindível, sob o fundamento de que todos os fatos relevantes para deslinde da questão constam dos autos. Não ocorreu, portanto, a alegada omissão do órgão julgador de primeira instância, nem qualquer impedimento à apresentação, pela Recorrente, de contrariedades àquelas razões de decidir, nessa fase recursal.

Quanto à responsabilidade solidária, verifica-se que não foi declarada neste processo, conforme explicitado no item 2.1 do relatório fiscal¹, e, por essa razão, não cabia ao órgão julgador se manifestar sobre a matéria.

Outra questão posta no recurso como cerceadora do direito de defesa decorre da alegada impossibilidade de acesso, pela Recorrente, aos seus documentos apreendidos pela Polícia Federal.

Entretanto, não ficou demonstrado o prejuízo à defesa, pois, primeiro, o auto de apreensão de documentos da Recorrente, expedido em 18 de fevereiro de 2005 pelo Departamento da Polícia Federal de Belém (PA), fls. 219-221, não discrimina os documentos apreendidos; segundo, extrai-se dos autos que a Recorrente tinha à sua disposição a documentação necessária à defesa.

A apreensão de alguns documentos pela Polícia Federal ocorreu em 18 de fevereiro de 2005, entretanto, os documentos que embasaram o lançamento tributário foram entregues, à Recorrente, em 23 de setembro de 2005, pela própria autoridade lançadora. Foram devolvidas notas fiscais, movimentos contábeis e livros Diário e Razão, relativos ao período do lançamento, conforme discriminado no Auto de Apreensão, Guarda e Devolução de Documentos, fls. 154-156.

A ciência do lançamento ocorreu após esses fatos, em 20 de outubro de 2005, data em que a Recorrente já estava na posse da documentação.

Diante do exposto, rejeito a preliminar de nulidade.

Mérito

Pagamento da Competência Abril/2004. Decisão Favorável ao Contribuinte Transitada em Julgado

O acórdão recorrido excluiu do lançamento as contribuições relativas à competência abril/2004, conforme excerto do voto condutor, abaixo transcrito:

19. É afirmado pela impugnante que com relação à competência 04/2004, constante na NFLD, os valores devidos já foram recolhidos, conforme demonstra no quadro de fls.179, em que pese não ter sido apresentado nenhum documento comprobatório dessa alegação, efetuou-se consulta ao Sistema de Arrecadação – Demonstrativo da Divergência Apurada, tela anexada às fls.245, tendo sido constatada a procedência do alegado pela recorrente, eis que, segundo o cotejo entre os valores declarados em GFIP e os efetivamente recolhidos pela empresa, não há divergência com relação às contribuições devidas aos terceiros.

19.1 Assim sendo, deverá ser excluída da Notificação, o valor lançado na competência 04/2004 – Levantamento GFP – Valores Declarados em GFIP.

¹ 2.1 Nesta NFLD está incluído o débito referente às contribuições devidas a outras entidades: SESC, SENAC, INCRA, SEBRAE e SALÁRIO-EDUCAÇÃO, por se tratarem de contribuições sobre as quais não há SOLIDARIEDADE, por isso, tais contribuições estão lançadas nesta NFLD.

Assim, o recurso carece de utilidade e necessidade nessa parte, pois a matéria foi decidida favoravelmente à Recorrente, de modo definitivo, em razão da coisa julgada administrativa.

Alegação rejeitada.

Legalidade do Arbitramento

A fiscalização, ao analisar a contabilidade da empresa, em cotejo com os documentos representativos dos fatos econômicos, identificou vícios intrínsecos dos Livros Diário dos anos de 2002, 2003 e 2004, que consistem, basicamente, na identificação de registro de fatos jurídicos em títulos impróprios da contabilidade ou omissão do registro contábil.

A fiscalização também identificou a prática de pagamentos a segurados não incluídos em folha de pagamento.

Os vícios apontados pela fiscalização foram descritos no item 3 do relatório fiscal, fls. 158, e são corroborados pelos documentos juntados aos autos do processo principal (nº 19563/000083/2007-74), podendo ser resumidos e agrupados conforme abaixo:

Tabela 1

Nº Fato	Ano	Data	Vício	Fato	Valor
01	2002	8/4/2002	Fato econômico não contabilizado	transferência via "doc" para a conta corrente da empresa Transbservice (mesmos sócios)	32.000,00
02	2002	11/4/2002	Fato econômico não contabilizado	Pagamento de despesa não indentificada, ref. cheque nº 2195	15.000,00
03	2002	25/4/2002	Fato econômico contabilizado em títulos impróprios	Transferência bancária para empresa Tetralix (mesmos sócios) via "doc" contabilizado a débito da conta caixa	6.000,00
04	2002	30/4/2002	Segurados não incluídos em folha de pagamento/GFIP	Recibos de pagamentos de salário a Patrícia Ponte e Paulo Cristóvão	-
05	2002	4/7/2002	Fato econômico contabilizado em títulos impróprios	Valor pago em dinheiro aos funcionários a título de refeição contabilizado na conta de despesa "bens de consumo não duráveis"	780,00
06	2002	10/7/2002	Fato econômico contabilizado em títulos impróprios	Pagamento do aluguel do sócio Maurício registrado na conta "aluguel de imóveis"(despesa) e não contabilizado como pro-labore	1.600,00
07	2002	30/7/2002	Fato econômico contabilizado em títulos impróprios	pagamento de prestação de serviços a Josimar Fernandes de Oliveira (NFS), registrado na conta "tributos municipais"(despesa)	2.900,00
08	2002	31/7/2002	Fato econômico contabilizado em títulos impróprios	pagamento de comissões do trimestre a Rosane Pontes contabilizada como transferência para a conta caixa	2.000,00
09	2002	30/7/2002	Fato econômico contabilizado em títulos impróprios	aquisição de cestas básicas registrada na conta "viagens e hospedagens" (despesa)	5.130,00
10	2002	2/9/2002	Fato econômico contabilizado em títulos impróprios	pagamento de serviços prestados por pessoa física contabilizado como "adiantamento a fornecedores" (ativo)	2.807,75
11	2002	30/9/2002	Segurados não incluídos em folha de pagamento/GFIP	Recibo de pagamento de salário a Luiz Carlos Mendonça e Valter Jose Vasconcelos Maradei	-
12	2002	2/10/2002	Fato econômico contabilizado em títulos impróprios	aquisição de cestas básicas registrada na conta "viagens e hospedagens" (despesa)	10.803,99
13	2002	2/10/2002	Fato econômico contabilizado em títulos impróprios	pagamento de serviços prestados por pessoas físicas contabilizado como "adiantamento a fornecedores" (ativo)	2.450,00
14	2002	19/11/2002	Fato econômico não contabilizado	transferência via "doc" para a conta corrente do sócio Carlos Mauricio Carpes Ettinger contabilizado como transferência da conta bancos para conta caixa	2.500,00
15	2002	29/11/2002	Fato econômico contabilizado em títulos impróprios	Folha de pagamento contabilizada como transferência da conta bancos para a conta caixa	14.222,35
16	2002	29/11/2002	Fato econômico contabilizado em títulos impróprios	pagamento a cooperativa de trabalho registrado na conta "locação de bens móveis" (despesa)	73.500,00
17	2003	20/1/2003	Fato econômico contabilizado em títulos impróprios	Pagamento do aluguel do sócio Maurício registrado na conta "aluguel de imóveis"(despesa) e não contabilizado como pro-labore	1.400,00
18	2003	15/1/2003	Fato econômico contabilizado em títulos impróprios	transferência via "doc" para a conta corrente do sócio Carlos Mauricio Carpes Ettinger contabilizado como transferência da conta bancos para conta caixa	30.000,00

19	2003	15/1/2003	Fato econômico contabilizado em títulos impróprios	Valor pago em dinheiro aos funcionários a título de refeição contabilizado na conta de despesa "bens de consumo não duráveis"	1.729,00
20	2003	30/1/2003	Fato econômico contabilizado em títulos impróprios	aquisição de cestas básicas registrada na conta "brindes e confraternizações" (despesa)	7.724,00
21	2003	3/2/2003	Fato econômico contabilizado em títulos impróprios	aquisição de cestas básicas contabilizada na conta "farmácias e supermercado a repassar" (passivo)	4.770,00
22	2003	3/2/2003	Fato econômico contabilizado em títulos impróprios	pagamento a cooperativa de trabalho registrado na conta "locação de bens móveis" (despesa)	62.500,00
23	2003	28/2/2003	Fato econômico contabilizado em títulos impróprios	transferência via "TED" para a conta corrente do sócio Carlos Mauricio Carpes Ettinger contabilizado como transferência da conta bancos para conta caixa	18.500,00
24	2003	25/9/2003	Fato econômico contabilizado em títulos impróprios	aquisição de cestas básicas registrada na conta "manutenção de equipamentos" (passivo)	2.000,00
25	2003	2/9/2003	Fato econômico contabilizado em títulos impróprios	valor pago em dinheiro aos funcionários a título de refeição contabilizado na conta de despesa "legalizações e registros"	1.893,50
26	2003	30/9/2003	Fato econômico contabilizado em títulos impróprios	valor pago em dinheiro aos funcionários a título de refeição contabilizado na conta de despesa "manutenção de softwear"	1.823,50
27	2004	30/12/2004	Segurados não incluídos em folha de pagamento/GFIP	Relação de segurados não incluídos em folha de pagamento e GFIP e valores de pagamento da 2ª parcela do 13º salário e do salário de dezembro/2004 (f.316-321 Processo 19563.000083/2007-74)	-

A escrituração contábil deve ser feita de forma a possibilitar à fiscalização a identificação dos fatos geradores de contribuições previdenciárias e dos montantes descontados, devidos e recolhidos a título de contribuições previdenciárias, apenas com base nos títulos das contas contábeis. Para tanto, o registro contábil das parcelas da remuneração paga, devida ou creditada aos segurados deve ser feito em títulos próprios, ainda que a parcela não integre o salário de contribuição. Trata-se de dever instrumental previsto no inciso II do artigo 32 da Lei 8.212/91 e no inciso II do § 13 do artigo 225 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99.

É também dever instrumental da empresa elaborar folha de pagamento contemplando todos os segurados a seu serviço, bem como todas as parcelas da remuneração paga, devida ou creditada aos segurados, ainda que a parcela não integre o salário de contribuição, nos termos do inciso IV do § 9º do art. 225 do RPS/99.

À vista disso, impõe-se identificar se os vícios apontados são suficientes para tornar a contabilidade, as folhas de pagamento e as GFIPs ineficazes como meios de prova das bases de cálculo dos fatos geradores aqui tratados, de modo a justificar a adoção da técnica do arbitramento.

Os fatos sintetizados na tabela 1 demonstram que a Recorrente, no período de 2002 a 2004, pagou benefícios indiretos a seu sócio, a título de aluguel (fatos nº 6, 17), também fez pagamento, em dinheiro, a empregados, a título de auxílio alimentação (fatos nº 5, 19, 25, 26), fez pagamentos a pessoas físicas que lhe prestaram serviços eventuais (10, 13), bem como a sócios (14, 18, 23) e a empregados (4, 8, 11, 15, 27), e deixou de registrar na contabilidade a verdadeira natureza desses pagamentos, além de ter deixado de incluir essas parcelas em folha de pagamento.

Também ficou demonstrado que a Recorrente pagou salários a empregados e deixou de incluí-los em folha de pagamento. É o caso dos salários pagos, em 2002, a Patrícia Pontes, Paulo Cristóvão (fato nº 4), Luiz Carlos Mendonça e Valter Jose Vasconcelos Maradei (fato nº 11), das comissões pagas a Rosane Pontes (fato nº 8), dos salários pagos em folha de pagamento contabilizada em conta imprópria (fato nº 15), e, no ano de 2004, dos pagamentos feitos "por fora" (item 27).

Embora os documentos comprobatórios dos fatos acima expostos não abranjam todo o período do lançamento, é possível afirmar que os pagamentos "por fora" foram feitos com habitualidade, uma vez que essa é uma característica inerente à relação jurídica de emprego.

Diante da existência de pagamentos de salários e de remunerações a segurados não incluídos em folha de pagamento, omitidos na contabilidade ou registrados em contas contábeis que não revelam a sua real natureza, a contabilidade da empresa, assim como os demais meios diretos de apuração das contribuições aqui tratadas (folha de pagamento e GFIP) não permitem a descoberta direta das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados, uma vez que as informações registradas nesses documentos não merecem fé.

Diante desse quadro, fica autorizada a apuração da base de cálculo por meios indiretos, nos termos do art. 148 do Código Tributário Nacional (CTN) e art. 33 § 3º da Lei 8.212/91. Tal procedimento não seria admitido somente se o Fisco pudesse retificar os vícios encontrados na documentação do contribuinte, conforme ensinamento de Maria Rita Ferragut:

34.1. O critério para determinar se um ou mais vícios ou erros são ou não suscetíveis de ensejar a desconsideração da documentação reside no seguinte: se implicarem a impossibilidade por parte do Fisco de, mediante exercício do dever de investigação, retificar a documentação de forma a garantir o valor probatório do documento, o mesmo deve ser considerado imprestável e a base de cálculo arbitrada. Caso contrário, não.

(FERRAGUT, Maria Rita. Presunções no Direito Tributário. Dialética, 2001, p. 161)

Ocorre que a retificação dos vícios apontados é inviável, uma vez que o Fisco não teve acesso a todos os pagamentos “por fora” contidos nas folhas de pagamentos “não oficiais”.

As bases de cálculo foram então calculadas pelo valor dos serviços contido nas notas fiscais emitidas pela empresa, considerando-se remuneração o valor correspondente a cinquenta por cento do valor total das notas fiscais de serviços e, como base de cálculo, quarenta por cento do valor considerado como remuneração. A base de cálculo, portanto, foi apurada como sendo vinte por cento do valor bruto da nota fiscal de serviço.

Com relação ao critério adotado para o arbitramento das contribuições, é possível afirmar que foi pautado pelos princípios da razoabilidade e da impessoalidade, estando amparado em ato normativo, §§ 1º e 3º do art. 601 c/c inciso I do art. 600 da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Previdenciária (SRP) nº 03/2005.

IN SRP 03/2005

Art. 601. Caso haja previsão contratual de fornecimento de material ou de utilização de equipamento próprio ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, para a execução dos serviços, se os valores de material ou equipamento estiverem estabelecidos no contrato, ainda que não discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, o valor da remuneração da mão-de-obra utilizada na prestação de serviços será apurado na forma do art. 600.

§ 1º Caso haja previsão contratual de fornecimento de material ou de utilização de equipamento próprio ou de terceiros, exceto

os equipamentos manuais, e os valores de material ou de utilização de equipamento não estiverem estabelecidos no contrato, nem discriminados na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, o valor do serviço corresponde, no mínimo, a cinquenta por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo, aplicando-se para fins de aferição da remuneração da mão-de-obra utilizada o disposto no art. 600.

...

§ 3º Se a utilização de equipamento for inerente à execução dos serviços contratados, ainda que não esteja previsto em contrato, o valor do serviço corresponderá a cinquenta por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, aplicando-se, para fins de aferição da remuneração da mão-de-obra utilizada na prestação de serviços, o disposto no art. 600 e observado, no caso da construção civil, o previsto no art. 605.

Art. 600. Para fins de aferição, a remuneração da mão-de-obra utilizada na prestação de serviços por empresa corresponde ao mínimo de:

I - quarenta por cento do valor dos serviços constantes da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços;

...

Em suma, estão presentes os pressupostos legais autorizadores para a adoção da técnica do arbitramento: os documentos da Recorrente não contêm as informações necessárias à perfeita identificação da base de cálculo e não é possível identificar, por outros meios diretos, a grandeza manifestada pelo fato jurídico. O arbitramento, por sua vez, foi feito de acordo com os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, com base em critério previsto em ato normativo.

A lisura do arbitramento gera o efeito da inversão do ônus da prova, que passa a ser do contribuinte, o qual não logrou êxito em afastar os fundamentos do lançamento.

Por fim, a Recorrente alega que não há incidência das contribuições aqui tratadas sobre determinados fatos jurídicos, os quais relaciono abaixo:

Tabela 2

Ano	Data	Fato	Valor	Cód. REFISC
2002	08/04/2002	transferência via "doc" para a conta corrente da empresa Transbservice (mesmos sócios)	32.000,00	3.5.1.1
2002	25/04/2002	Transferência bancária para empresa Tetralix (mesmos sócios) via "doc" contabilizado a débito da conta caixa	6.000,00	3.5.1.3
2002	04/07/2002	Valor pago em dinheiro aos funcionários a título de refeição contabilizado na conta de despesa "bens de consumo não duráveis"	780,00	3.5.2.1
2002	31/07/2002	pagamento de comissões contabilizada como transferência para a conta caixa	2.000,00	3.5.2.4
2002	30/07/2002	aquisição de cestas básicas registrada na conta "viagens e hospedagens" (despesa)	5.130,00	3.5.2.5
2002	02/10/2002	aquisição de cestas básicas registrada na conta "viagens e hospedagens" (despesa)	10.803,99	3.5.4.1
2002	29/11/2002	pagamento de salários de empregados (folha de pagamento "extra") contabilizado como transferência da conta bancos para a conta caixa	14.222,35	3.5.5.2
2003	15/01/2003	transferência via "doc" para a conta corrente do sócio Carlos Mauricio Carpes Ettinger contabilizado como transferência da conta bancos para conta caixa	30.000,00	3.5.6.2
2003	15/01/2003	Valor pago em dinheiro aos funcionários a título de refeição contabilizado na conta de despesa "bens de consumo não duráveis"	1.729,00	3.5.6.3
2003	30/01/2003	aquisição de cestas básicas registrada na conta "brindes e confraternizações" (despesa)	7.724,00	3.5.6.4
2003	03/02/2003	pagamento a Carlos L de Souza, prestador de serviço autônomo, registrado na conta "serviços prestados PJ" (despesa)	351,00	3.5.7.1
2003	03/02/2003	aquisição de cestas básicas registrada na conta "farmácias e supermercado a repassar"	4.770,00	3.5.7.2

		(passivo)		
2003	28/02/2003	transferência via "TED" para a conta corrente do sócio Carlos Mauricio Carpes Ettinger contabilizado como transferência da conta bancos para conta caixa	18.500,00	3.5.7.5
2003	02/09/2003	valor pago em dinheiro aos funcionários a título de refeição contabilizado na conta de despesa "legalizações e registros"	1.893,50	3.5.9.2
2003	30/09/2003	valor pago em dinheiro aos funcionários a título de refeição contabilizado na conta de despesa "manutenção de software"	1.823,50	3.5.9.3

Ocorre que neste lançamento não se exige contribuições incidentes sobre os fatos jurídicos identificados na contabilidade, discriminados na tabela 2, mas sim, sobre a remuneração paga, devida ou creditada aos segurados, calculada com base nas notas fiscais de serviços, além de contribuições declaradas em GFIP.

Portanto, deixo de analisar se os fatos relacionados na tabela 2 são ou não tributáveis.

Salário Educação. SESC. SENAC. INCRA. SEBRAE. Empresa Prestadora de Serviço. Incidência

O acórdão recorrido manteve a exigência das contribuições sociais do salário educação e as contribuições destinadas ao INCRA e SEBRAE do período de 10/2000 a 03/2004 e 05/2004 a 12/2004, mantendo, também, a exigência das contribuições devidas ao SESC e SENAC do período de 01/2003 a 03/2004 e 05/2004 a 12/2004.

A vigência dos dispositivos legais instituidores da contribuição social do salário educação e das contribuições destinadas ao SESC, SENAC, INCRA e SEBRAE não pode ser afastada por esse órgão julgador, por força do Enunciado da Súmula CARF nº 02², de observância obrigatória no âmbito deste Conselho.

No mais, a questão da constitucionalidade do salário educação está pacificada pelo Supremo Tribunal Federal, consoante Súmula nº 732:

É constitucional a cobrança da contribuição do salário-educação, seja sob a Carta de 1969, seja sob a Constituição Federal de 1988, e no regime da Lei 9.424/96. (Dec. 26/11/03, DJ 09.12.2003)

Essa contribuição também é devida pelas empresas dedicadas à prestação de serviços, pois o art. 212, § 5º, da Constituição de 1988 prevê o recolhimento da contribuição social do salário educação pelas “empresas”, sem exceções.

Em relação à contribuição devida ao INCRA, como visa a beneficiar toda a sociedade e não apenas o meio rural, ao custear a atuação do Estado na estrutura fundiária, notadamente o programa nacional de reforma agrária, é inconcebível a referibilidade direta em relação ao sujeito passivo da exação, nos termos da jurisprudência do STJ:

CONTRIBUIÇÃO PARA O FUNRURAL E PARA O INCRA. EMPRESA URBANA. EXIGIBILIDADE. ORIENTAÇÃO FIRMADA PELO STF. PRECEDENTES DA 1ª SEÇÃO DO STJ. 1. A 1ª Seção do STJ, na esteira de precedentes do STF, firmou entendimento no sentido de que não existe óbice a que seja cobrada, de empresa urbana, a contribuição destinada ao FUNRURAL e ao INCRA.”

(STJ, 1ª T., REsp 673.059/RS, Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, set/06).

É igualmente devida a contribuição para o SEBRAE, pelas empresas prestadoras de serviço, considerando que é prescindível a contraprestação direta em favor do contribuinte, conforme decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) em processo com repercussão geral reconhecida, RE 635682/RJ:

Recurso extraordinário. 2. Tributário. 3. Contribuição para o SEBRAE. Desnecessidade de lei complementar. 4. Contribuição para o SEBRAE. Tributo destinado a viabilizar a promoção do desenvolvimento das micro e pequenas empresas. Natureza jurídica: contribuição de intervenção no domínio econômico. 5. Desnecessidade de instituição por lei complementar. Inexistência de vício formal na instituição da contribuição para o SEBRAE mediante lei ordinária. 6. Intervenção no domínio econômico. É válida a cobrança do tributo independentemente de contraprestação direta em favor do contribuinte. 7. Recurso extraordinário não provido. 8. Acórdão recorrido mantido quanto aos honorários fixados. (STF, RE 635682/RJ, Min. GILMAR MENDES, 05/2013)

Também são devidas das empresas prestadoras de serviços as contribuições para o SESC e SENAC, porquanto enquadradas no plano sindical da Confederação Nacional do Comércio, conforme a classificação do artigo 577 da CLT e seu anexo, consoante jurisprudência do STJ, Súmula 499:

As empresas prestadoras de serviços estão sujeitas às contribuições ao Sesc e Senac, salvo se integradas noutra serviço social. (DJe mar/2013)

Em suma, à Recorrente, na condição de empresa prestadora de serviços, compete recolher as contribuições do salário-educação e as destinadas ao SESC, SENAC, INCRA e SEBRAE, nos termos do lançamento.

Taxa Selic

A apreciação de arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de legislação previdenciária que dispõe sobre a utilização da taxa Selic também é incabível na esfera administrativa, nos termos do Enunciado nº 2 de Súmula do CARF.

Ademais, o cabimento da adoção da taxa Selic é matéria pacificada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), conforme enunciado da Súmula nº 4, nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 4: *A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais.*

Em síntese, são rejeitadas as alegações sobre essa matéria.

Multa

O instituto das multas em matéria previdenciária foi profundamente alterado pela Medida Provisória nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941/2009.

A lei nova revogou o art 35 da Lei 8.212/91³, que previa os percentuais de multa aplicáveis sobre as contribuições sociais em atraso para pagamento espontâneo, que é o realizado após a data de vencimento do tributo, mas antes do início de qualquer procedimento de fiscalização (inciso I), para pagamento de créditos incluídos em lançamento tributário de notificação fiscal de lançamento de débito (inciso II) e para pagamento de créditos incluídos em dívida ativa (inciso III) e definiu novos percentuais aplicáveis, correspondentes ao teto de 20% para pagamento espontâneo em atraso (art. 35 da Lei 8.212/91 com a redação da MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009⁴) e 75% no caso de exigência de tributo em

³ Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

- a) quatro por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;
- b) sete por cento, no mês seguinte;
- c) dez por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;
- a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
- b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
- c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

nº 9.876, de 1999).

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

- a) doze por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;
- b) quinze por cento, após o 15º dia do recebimento da notificação;
- c) vinte por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;
- d) vinte e cinco por cento, após o 15º dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;
- a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

- a) trinta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;
- b) trinta e cinco por cento, se houve parcelamento;
- c) quarenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento;
- d) cinquenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento.
- a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

⁴ Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão

lançamento de ofício, passível de agravamento (art 35-A da Lei 8.212/91, com a redação da MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009⁵).

Em relação aos fatos geradores ocorridos antes da mencionada alteração legislativa existe o dever de observância, pela autoridade administrativa, da aplicação da multa mais benéfica, em obediência ao art. 106 inciso II do Código Tributário Nacional.

Para tanto, é necessário identificar a natureza do instituto objeto de comparação e os dados quantitativos a serem comparados.

A lei nova definiu claramente dois institutos: **1)** multa de mora para pagamento espontâneo em atraso (art. 35) e **2)** multa para pagamento não espontâneo - incluído em lançamento tributário - chamada de multa de ofício (art. 35-A), que, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/96, é única para três condutas: i) falta de pagamento ou recolhimento; ii) falta de declaração e iii) declaração inexata.

A lei nova também definiu claramente os dados quantitativos de cada uma delas: no primeiro caso, até 20%, nos termos do art. 61 da Lei 9.430/96⁶; no segundo caso, de 75%, passível de agravamento, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/96⁷.

acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

⁵ Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

⁶ Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

⁷ Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998). (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Documentação informante MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado e prestado esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488, de 2007)

28/12/2015 por LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em 05/01/2016 por JOAO BELLIN

I JUNIOR

Impresso em 06/01/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O presente processo trata de multa sobre contribuições incluídas em lançamento tributário, portanto, não é aplicável a sistemática da multa para falta de pagamento espontâneo.

A multa para pagamento de contribuições incluídas em lançamento tributário, conforme já mencionado aqui, na nova sistemática do art. 35-A da Lei 8.212/91, é única para os casos de falta de pagamento ou recolhimento quando há falta de declaração e/ou declaração inexata.

Já o revogado art. 35, inciso II, da Lei 8.212/91, dizia respeito apenas à multa por falta de pagamento ou recolhimento de contribuições incluídas em lançamento tributário. Era o revogado art. 32, inciso IV, §§4º e 5º, da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 9.528/97, que regulava a aplicação de penalidade ao contribuinte que apresentasse declaração inexata ou deixasse de apresentá-la, fazendo incidir multa isolada.

Assim, na norma anterior, o dado quantitativo da multa para dívidas incluídas em lançamento tributário, para os casos de falta de pagamento ou recolhimento de contribuições não declaradas e/ou com declaração inexata, deve ser apurado pela soma da multa do revogado art. 35, inciso II, com a multa do revogado art. 32, inciso IV, §§ 4º e 5º.

Entretanto, de acordo com o relatório fiscal, não há auto de infração de obrigação acessória lavrado com base em falta de declaração ou de declaração inexata dos fatos geradores tratados neste processo.

Logo, nessa fase processual, a multa de 50%, vigente à época dos fatos geradores (art. 35, II, “d”, da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 9.876/99) é mais benéfica do que a multa atual de 75%.

Todavia, como a legislação de regência prevê a progressão da multa em função das fases do processo, podendo chegar a 100%, no caso, deve ser aplicada a multa do art. 35, II e III, da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 9.876/99, limitada ao percentual de 75%, nos termos do art. 35-A da Lei 8.212/91, com a redação da MP 449/2008.

Por fim, em razão do enunciado da Súmula CARF nº 02, nessa instância administrativa não é possível negar vigência ao art. 35, II e III, da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 9.876/99, que prevê a progressão da multa em função das fases do processo.

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea "b", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

§ 5º Aplica-se também, no caso de que seja comprovadamente constatado dolo ou má-fé do contribuinte, a multa de que trata o inciso I do caput sobre: (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

I - a parcela do imposto a restituir informado pelo contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária; e (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

II - (VETADO) (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

Conclusão

Com base no exposto, voto por CONHECER DO RECURSO, e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para que a multa seja limitada a 75%.

Luciana de Souza Espíndola Reis

CÓPIA