



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 19515.720609/2013-50  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-009.819 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 06 de abril de 2023  
**Recorrente** ATRA PRESTADORA DE SERVIÇOS EM GERAL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

**NULIDADE. LANÇAMENTO.**

Estando devidamente circunstanciado as razões de fato e de direito que amparam lançamento fiscal lavrado em observância à legislação, e não verificado cerceamento de defesa, carecem motivos para decretação de sua nulidade.

**DECADÊNCIA**

Súmula CARF nº 99:

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

**AUTO DE INFRAÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CONTRIBUIÇÕES DA EMPRESA SOBRE O FATURAMENTO DE SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERATIVA DE TRABALHO. INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL COM REPERCUSSÃO GERAL. RICARF. OBRIGATORIEDADE DE REPRODUÇÃO.**

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por unanimidade de votos, declarou, em recurso com repercussão geral, a inconstitucionalidade do inciso IV, do art. 22, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99 (RE nº 595838/SP, Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 23 de abril de 2014).

O § 2º do art. 62 do RICARF estabelece que as decisões de mérito proferidas pelo STF e pelo STJ na sistemática dos arts. 543B e 543C do CPC revogado, ou dos arts. 1.036 a 1.041 do Código processual vigente, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para: a) declarar decadentes as competências 01/2008 e 02/2008, para os lançamentos de contribuições previdenciárias cota patronal AIOP DEBCAD nº 37.381.754-1 e 37.381.755-0; e b) determinar a exclusão dos valores referentes à contribuição de 15% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços por parte da empresa contratante de serviços por intermédio de cooperativas de trabalho (levantamentos CO PGTO A COOPERATIVAS 01 a 11/2008 e C1PGTO A COOPERATIVAS 12/2008).

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos (Presidente), Martin da Silva Gesto, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Leonam Rocha de Medeiros, Christiano Rocha Pinheiro, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas e Sonia de Queiroz Accioly.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 3.956 e ss) interposto contra decisão da 14ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo I (fls. 3.925 e ss) que manteve as autuações lavradas em razão das infrações abaixo descritas:

- **DEBCAD nº 37.381.754-1** AIOP onde foram apurados valores referentes a contribuições devidas à Seguridade Social: parte da empresa e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), previstas no art. 22, incisos I, II e III, da Lei 8.212/91, incidentes sobre as remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais. Foram ainda apurados valores referente à contribuição previdenciária patronal incidente sobre os pagamentos efetuados a cooperativas de trabalho. O crédito corresponde ao montante, incluindo juros e multas, de R\$ 1.950.026,71 (um milhão, novecentos e cinquenta mil, vinte e seis reais e setenta e um centavos), consolidado em 19/03/2013, correspondente ao período de 01/01/2008 a 31/12/2008.

- **DEBCAD nº 37.381.755-0** AIOP onde foram apurados valores referentes às contribuições devidas pelos segurados empregados e contribuintes individuais, não descontados pela empresa das remunerações pagas aos mesmos. O crédito corresponde ao montante, incluindo juros e multa, de R\$ 141.258,75 (cento e quarenta e um mil, duzentos e cinquenta e oito reais e setenta e cinco centavos), consolidado em 19/03/2013, correspondente ao período de 01/01/2008 a 31/12/2008.

- **DEBCAD nº 37.381.756-8** AIOP onde foram apurados valores referentes à contribuições devidas a terceiras entidades ou fundos (Salário Educação, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE), incidentes sobre as remunerações pagas a segurados empregados. O crédito corresponde ao montante, incluindo juros e multas, de R\$ 1.626.943,72 (um milhão seiscentos e

vinte e seis mil, novecentos e quarenta e três reais e setenta e dois centavos), consolidado em 19/03/2013, correspondente ao período de 01/01/2008 a 31/12/2008.

A R. decisão proferida pelo Colegiado de 1ª Instância analisou as alegações apresentadas, abaixo reproduzidas, e manteve a autuação:

1. O presente processo administrativo é constituído por três Autos de Infração (AI), lavrados pela Fiscalização contra a empresa em epígrafe, quais sejam:

- DEBCAD n.º 37.381.754-1 AIOP onde foram apurados valores referentes a contribuições devidas à Seguridade Social: parte da empresa e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), previstas no art. 22, incisos I, II e III, da Lei 8.212/91, incidentes sobre as remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais. Foram ainda apurados valores referente à contribuição previdenciária patronal incidente sobre os pagamentos efetuados a cooperativas de trabalho. O crédito corresponde ao montante, incluindo juros e multas, de R\$ 1.950.026,71 (um milhão, novecentos e cinquenta mil, vinte e seis reais e setenta e dois centavos), consolidado em 19/03/2013, correspondente ao período de 01/01/2008 a 31/12/2008.

- DEBCAD n.º 37.381.755-0 AIOP onde foram apurados valores referentes às contribuições devidas pelos segurados empregados e contribuintes individuais, não descontados pela empresa das remunerações pagas aos mesmos. O crédito corresponde ao montante, incluindo juros e multa, de R\$ 141.258,75 (cento e quarenta e um mil, duzentos e cinquenta e oito reais e setenta e cinco centavos), consolidado em 19/03/2013, correspondente ao período de 01/01/2008 a 31/12/2008.

- DEBCAD n.º 37.381.756-8 AIOP onde foram apurados valores referentes à contribuições devidas a terceiras entidades ou fundos (Salário Educação, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE), incidentes sobre as remunerações pagas a segurados empregados. O crédito corresponde ao montante, incluindo juros e multas, de R\$ 1.626.943,72 (um milhão seiscentos e vinte e seis mil, novecentos e quarenta e três reais e setenta e dois centavos), consolidado em 19/03/2013, correspondente ao período de 01/01/2008 a 31/12/2008.

1.1. Conforme consta no Relatório Fiscal (fls. 110/121), os lançamentos foram efetuados nos seguintes Levantamentos:

A) CO PGTO A COOPERATIVAS 01 a 11/2008 – onde foi apurado o crédito referente à contribuição previdenciária sobre os pagamentos efetuados a Cooperativas e Trabalho, constantes na DIRF (código 3280) e não declarados em GFIP, referentes às competências 01/2008 a 11/2008.

B) C1PGTO A COOPERATIVAS 12/2008 – onde foi apurado o crédito referente à contribuição previdenciária incidente sobre os pagamentos efetuados a Cooperativas e Trabalho, constantes na DIRF (código 3280) e não declarados em GFIP, referentes a competência 12/2008

D) DR – DIF REM ENTRE RAIS E GFIP – onde foi apurado o crédito referente às contribuições previdenciárias (empresa e empregados/autônomos) e as devidas a terceiras entidades e fundos, incidentes sobre as remunerações pagas a empregados e contribuintes individuais, constantes na RAIS e não declaradas em GFIP (diferenças entre a RAIS e a GFIP), nas competências 01/2008 a 11/2008).

E) D1 – DIF REM ENTRE RAIS E GFIP onde foi apurado o crédito referente às contribuições previdenciárias patronais e as devidas a terceiras entidades e fundos, incidentes sobre as remunerações pagas a empregados e contribuintes individuais, constantes na RAIS e não declaradas em GFIP (diferenças entre a RAIS e a GFIP), nas competências 12/2008 e 13/2008.

F) HD – HON DIRETORIA 01 a 11/2008 – onde foi apurado o crédito referente às contribuições previdenciárias (empresa e segurado), incidentes sobre a remuneração

paga ao Sr. Johannes Antonius Maria Wiegerinck, na qualidade de Diretor Superintendente e Administrador da empresa, constantes na DIPJ e DIRF, nas competências 01/2008 a 11/2008.

G) H1 – HON DIRETORIA 12/2008 onde foi apurado o crédito referente às contribuições previdenciárias (empresa e segurado), incidentes sobre a remuneração paga ao Sr. Johannes Antonius Maria Wiegerinck, na qualidade de Diretor Superintendente e Administrador da empresa, constantes na DIPJ e DIRF, na competência 12/2008.

H) SP – SERV PRESTADOS PF 01 a 11/2008 onde foi apurado o crédito referente às contribuições previdenciárias (empresa e segurado), incidentes sobre as remunerações pagas a prestadores de serviços pessoas físicas sem vínculo empregatício (contribuintes individuais), constantes na DIRF (código 588) e não declaradas em GFIP, nas competências 01/2008 a 11/2008.

I) S1 – SERV PRESTADOS PF 12/2000 onde foi apurado o crédito referente às contribuições previdenciárias (empresa e segurado), incidentes sobre as remunerações pagas a prestadores de serviços pessoas físicas sem vínculo empregatício (contribuintes individuais), constantes na DIRF (código 588) e não declaradas em GFIP, na competência 12/2008.

J) CE – CONTRIB, PREVID. DOS EMPREGADOS – onde foi apurado o crédito referente à contribuição dos segurados empregados, não descontada das remunerações pagas aos mesmos, constantes nas RAIS e não declaradas em GFIP (diferença entre a RAIS e a GFIP), nas competências 01/2008 a 12/2008

1.2. Informa ainda a autoridade fiscal ter aplicado o princípio da norma mais benéfica, expresso no art. 106, II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional – CTN, na apuração da multa exigível sobre a contribuição não recolhida tempestivamente, nas competências 01/2008 a 11/2008, mediante cotejo, competência a competência, entre a soma da multa moratória incidente sobre a contribuição devida com a multa por descumprimento da obrigação acessória (não declaração, em GFIP, da contribuição devida), calculadas de acordo com a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, e a multa de ofício de 75% sobre a contribuição devida, prevista no art. 35ª da Lei 8.212/91, acrescido pela Lei 11.941/2009. Desta comparação resultou, em todas as competências, na aplicação da multa prevista na legislação atual (multa de ofício de 75%), que se demonstrou mais benéfica ao contribuinte. Para as competências 12/2008 e 13/2008, não houve referida comparação, já que a legislação atual é a mesma da data da ocorrência do fato gerador, não havendo que se falar em retroatividade da legislação mais benéfica.

1.3. As infrações à legislação previdenciária constatadas no decorrer da ação fiscal deram causa à lavratura do Auto de Infração AI, DEBCAD nº 51.001.8157, por deixar a empresa de exibir todos os documentos e livros, relacionados com as contribuições sociais previstas na legislação previdenciária o que constitui infração ao artigo 33, §§ 2º e 3º da Lei 8.212, de 24.07.91, combinado com os artigos 232 e 233 do Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999, que constitui o processo nº 19.515.720.625/2013-42, apensado ao presente processo, conforme Termo de Apensação de fls. 123

1.4. Tendo em vista que a empresa autuada, em todos os meses fiscalizados, deixou de informar em GFIP as remunerações pagas e as respectivas contribuições previdenciárias, foi elaborada pela autoridade fiscal REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENALIS, uma vez que os fatos descritos configuram, em tese, o crime de sonegação de contribuições previdenciárias previsto no art. 337A, inciso I, do Código Penal, com a redação dada pela Lei 9.983, de 14/07/2000. O processo referente à referida Representação Fiscal PT nº 19515.720610/201384, foi apensado ao presente processo, conforme Termo de Apensação de fls. 122.

#### **DA IMPUGNAÇÃO**

2. Cientificada pessoalmente dos Autos de Infração em 27/03/2013 (fls. 8, 27 e 40), a autuada, dentro do prazo legal, contestou as autuações em 25/04/2013, por meio dos instrumentos de fls.125/140, 149/163 e 172/187, onde após relatar fatos do processo, alega em síntese:

2.1. que a fonte legítima para a apuração dos recolhimentos é a Folha de Pagamento já que as informações constantes na GFIP ou na RAIS podem naturalmente se distanciar da verdade real do que foi pago ou não, daí o seu inconformismo com o procedimento fiscal;

2.2. que a obrigação de apresentação de livros fiscais pelo contribuinte é acessória e tem por fim tornar possível a exigência do obrigação principal pagamento do tributo, não se justificando, no presente caso, tal exigência se já não é mais possível a constituição do crédito tributário, tendo em vista que já passados os cinco anos, contados da data do fato gerador, nos termos do art. 150, §4, do CTN, constata-se a decadência do direito de o Fisco constituir o débito referente às competências janeiro e fevereiro de 2008;

#### **Da Ilegalidade dos Autos de Infração**

2.3. que o auto de infração ora guereado foi lavrado sob a alegação que as GFIP's apresentadas pela Impugnante estava com valores que não correspondiam aos fatos geradores, desse modo, foi autuada como se tivesse infringido o artigo 32, § 5º, da Lei n.º 8.212/91, acrescentado pela Lei n.º 9.528/97.

2.4. que, entretanto, a autoridade fiscal reconheceu que os valores declarados em GFIP estavam menores que os correspondentes aos fato geradores constantes nas Folhas de Pagamento, conforme conta no Relatório Fiscal, ou seja, houve a apresentação de documento (folhas de salários) com dados precisos que correspondem aos fatos geradores, sendo assim, não houve intenção ou dolo, por parte da empresa, de omitir remunerações para sonegar os valores das contribuições devidas;

2.5. que é importante salientar que o parágrafo 5o do artigo 32 da Lei n.º 8.212/91 dispõe que "a apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior".

2.6. que o inciso IV do artigo 32 da Lei n.º 8.212/91, que dá fundamentação legal para obrigar os contribuintes a entregarem mensalmente as GFIP's somente é citado nos parágrafos 1º a 4o do mesmo artigo e a penalidade específica referente a GFIP está apenas no parágrafo 4o, razão pela qual, o parágrafo 5o do artigo 32 em comento e citado pela autoridade administrativa como infringido pela Impugnante não estabelece qual o documento, como ocorre nos §§ anteriores da norma.

2.7. que, desta forma, não está tipificada no ilícito previsto no artigo 32, § 5o da Lei n.º 8.212/91 a conduta que deu causa a autuação, não podendo ser multada ou responsabilizada indevidamente, pois o enquadramento legal utilizado pela autoridade administrativa, não corresponde ao ato verificado, de modo que os autos de infração devem ser anulados;

#### **Da Falta de Prova do Ilícito**

2.8. que constam nos autos as GFIPs como prova de que os valores nelas existentes são inferiores à Folha de Salários, apenas contando os anexos A e B dispondo quais seriam as diferenças dos valores omitidos nas GFIPs;

2.9. que caberia à autoridade fiscal apresentar cópias dos documentos (GFIPs e Folhas de Pagamento) onde foram constatadas tais diferenças, não bastando apenas, como foi feito, planilhar os valores que entendidos como omitidos, razão pela qual houve o descumprimento do disposto no art. 9º do Decreto n.º 70.235/72 e violação dos princípios da legalidade, da moralidade, da ampla defesa e do contraditório, de modo que as autuações devem ser declaradas nulas;

#### **Dos Valores Devidos**

2.10. que considerando que os débitos sub examine são tributos cujo lançamento se opera por homologação, ou seja, o contribuinte calcula, recolhe e/ou declara o tributo através de GRPS e, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário começa a fluir a partir da ocorrência do fato gerador, nos termos do quanto disposto no § 4º do artigo 150, do Código Tributário Nacional.

2.11. que não restam dúvidas de que ocorrido o fato gerador do tributo, a Receita Federal do Brasil terá o prazo decadencial de cinco anos para constituir o crédito tributário e exigir eventuais multas, o que se dá através do lançamento do tributo, assim para exigir a multa de janeiro de 2008 a fevereiro de 2008 de teria que ter lavrado o auto de infração anteriormente.

2.12. que somente a intimação do contribuinte acerca do lançamento tributário é que tem o condão de interromper o prazo decadencial.

2.13. que, no caso em tela, o crédito tributário e eventuais penalidades referentes ao ano de 2008 foi constituído depois do transcurso do prazo decadencial estipulado pela legislação aplicável, ensejando, desta forma, a extinção desses débitos, nos termos do artigo 156, V, do Código Tributário Nacional,;

### **DO PEDIDO**

3. Ante o exposto a Impugnante requer:

A) que sejam declarados nulos os Autos de Infração, objeto de discussão PT n.º 19515.720609/2013-50, pela falta de tipificação dos fatos com o enquadramento legal dado pela autoridade administrativa, bem como, pela não observação das determinações previstas no artigo 9º do Decreto n.º 70.235/72 com nova redação dada pela Lei n.º 8.768/93.

B) subsidiariamente, que caso assim não se entenda, que seja afastada a abusiva cobrança dos valores lançados, referentes ao ano de 2008, por já estarem devidamente homologados e extintos, em parte, pela decadência, conforme dispõe o artigo 156, V c/c o § 4º do artigo 150 ambos do Código Tributário Nacional

C) provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, em especial prova pericial contábil e juntada de documentos, conforme confere o inciso LV do artigo 5º da atual Carta Política.

É o relatório

O Colegiado de 1ª Instância examinou as alegações da defesa e manteve a autuação, em R. Acórdão com as ementas abaixo reproduzidas:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

**DECADÊNCIA INOCORRÊNCIA** Com o entendimento sumulado da Egrégia Corte (Súmula n.º 08/2008) e do Parecer PGFN/CAT no 1.617/2008, aprovado pelo Sr. Ministro de Estado da Fazenda em 18/08/2008, na contagem do prazo decadencial para constituição do crédito das contribuições devidas à Seguridade Social, na hipótese de lançamento de ofício, utiliza-se a regra geral do art. 173, I, do CTN.

**AUTO DE INFRAÇÃO (AI). FORMALIDADES LEGAIS.**

O Auto de Infração (AI's) encontra-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, apresentando, assim, adequada motivação jurídica e fática, bem como os pressupostos de liquidez e certeza, podendo ser exigido nos termos da Lei.

**PRODUÇÃO DE PROVAS. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS.**

A apresentação de provas e/ou requerimento perícias e diligências, no contencioso administrativo, devem ser feita juntamente com a impugnação, com observância das determinações previstas no com o disposto no art. 57, § 4º do Decreto n.º 7.574, de 29/09/2011.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS PATRONAIS.**

Tendo a empresa remunerado segurados empregados e contribuintes individuais com verbas integrantes do salário de contribuição previdenciário, torna-se obrigada ao recolhimento das contribuições patronais incidentes sobre tais valores, conforme determina o art. 22, I, II, III e IV, da Lei nº 8.212/91

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.**

A empresa obrigada a arrecadar a contribuição do segurado empregado e contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, e a recolher o valor arrecadado juntamente com a contribuição a seu cargo. O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadar.

**ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

**CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS.**

Em decorrência dos artigos 2º e 3º da Lei nº 11.457/2007 são legítimas as contribuições destinadas a Terceiras Entidades incidentes sobre o salário de contribuição definido pelo art. 28 da Lei 8.212/91.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de 1ª Instância, aos 05/08/2014 (fls. 3952), o contribuinte apresentou o presente recurso voluntário em 02/09/2014 (fls. 3956 e ss), insurgindo-se, inicialmente, contra os lançamentos ao fundamento de que:

1 – os meses de janeiro e fevereiro de 2008 decaíram, aplicado §4º, do art. 150, do CTN;

2 – não restaram comprovadas as infrações tributárias, na medida em que não acostadas as GFIP.

Pede a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários, a declaração de nulidade das autuações e o cancelamento dos créditos tributários.

Juntou documentos.

Esse, em síntese, o relatório.

**Voto**

Conselheira Sonia de Queiroz Accioly, Relatora.

Sendo tempestivo, conheço do recurso e passo ao seu exame.

Inicialmente, cumpre ressaltar que o crédito tributário encontra-se suspenso por força de aplicação do III, do art. 151, do CTN.

**Da Decadência**

O Recorrente busca a declaração da decadência para os meses de janeiro e fevereiro de 2008, com aplicação do §4º, do art. 150, do CTN.

Vejamos a abordagem do Colegiado de Piso (fls. 3931 e ss) a respeito da temática:

4.1. Em relação à decadência alegada no início e na parte final das impugnações apresentadas, cabe salientar que em sessão realizada no dia 12/06/2008, o Supremo Tribunal Federal (STF) editou a Súmula Vinculante nº 8, publicada no Diário da Justiça (DJ) e no Diário Oficial da União (DOU) em 20/06/2008 com o seguinte teor:

*“Súmula vinculante nº 8 – São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto Leinº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.*

4.2. Referida súmula é de observância obrigatória pela Administração Pública, de acordo com a Lei nº 11.417, de 19/12/2006, que regulamentou o artigo 103A da Constituição Federal, estabelecendo em seu artigo 2º, o seguinte:

(...)

4.3 Assim, tendo sido declarado inconstitucional, por meio de Súmula Vinculante, pelo STF, o artigo 45 da Lei nº 8.212/1991, que previa o prazo decadencial de dez anos para a constituição do crédito relativo às contribuições destinadas à Seguridade Social, deve ser observado, agora, pela Administração Pública, o prazo quinquenal previsto no Código Tributário Nacional (CTN) – Lei nº 5.172, de 25/10/1966.

4.4. Neste sentido, foi emitido o Parecer PGFN/CAT nº 1617/2008, aprovado pelo Ministro da Fazenda em 18/08/2008, com base em entendimento jurisprudencial do STJ, no qual são apresentadas as orientações acerca da aplicação da Súmula Vinculante STF nº 08, bem como são expostas as formas de contagem do prazo decadencial, destacando-se, dentre outras, as seguintes disposições:

(...)

4.5. Deve ser salientado que o citado Parecer possui força normativa, vinculando a Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, conforme disposto no artigo 42 da Lei Complementar nº 73, de 10/02/1993, in verbis:

(...)

4.6. Do exposto acima, conclui-se que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, havendo pagamento, ainda que parcial, e não ocorrendo as hipóteses de dolo, fraude ou simulação, aplica-se o disposto no art. 150, § 4º do CTN, isto é, o prazo decadencial começa a fluir a partir da ocorrência do fato gerador. Por outro lado, inexistindo pagamento ou verificada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplica-se o disposto no art. 173, I do CTN, com início do prazo decadencial no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado.

(...)

4.7. No que toca às contribuições sociais destinadas a terceiras entidades e fundos, aplica-se o entendimento da Súmula Vinculante nº 08 e o Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008, tendo em vista a natureza tributária destas contribuições. Dessa forma, cabe salientar que a Lei nº 11.457/07, que criou a Secretaria da Receita Federal do Brasil, dispõe que as citadas contribuições sujeitam-se aos mesmos prazos, condições, sanções e privilégios das contribuições sociais previdenciárias, conforme se verifica nos dispositivos abaixo transcritos:

(...)

4.8. Entretanto, apesar da Súmula Vinculante nº 08, do Supremo Tribunal Federal STF, ter declarado inconstitucional o prazo previsto no art. 45 da Lei 8.212/91 e ter fixado, como prazo decadencial para a constituição do crédito previdenciário, aquele previsto

no CTN, conforme foi acima demonstrado, não se verifica, no lançamento em questão, valores referentes a competências anteriores a cinco anos.

4.9. Conforme consta nos autos, as remunerações pagas pela Impugnante, objeto do presente lançamento de ofício, foram incluídas apenas nas RAIS, e/ou nas DIRF e nas DIPJ e não foram declaradas nas GFIPS apresentadas pela empresa. Ou seja, não foram consideradas como integrantes do salário de contribuição de contribuições previdenciárias e, obviamente, não houve qualquer pagamento antecipado de contribuições incidentes sobre as mesmas, condição indispensável para aplicação do disposto no § 4º do art. 150 do CTN. Deste modo, a ausência de qualquer recolhimento referente às contribuições incidentes sobre tais verbas conduz à aplicação do artigo 173, I, do CTN, para efeito do início de contagem do prazo decadencial para constituição do crédito correspondente

4.10. Os créditos lançados correspondem ao período de 01/01/2008 a 31/12/2008 e foram consolidados em 19/03/2013, com a ciência pessoal do contribuinte em 27/03/2013 (fls. 08, 27 e 40). Portanto, nenhuma competência encontra-se em período decadente, tendo em vista que o crédito da competência mais antiga (01/2008) poderia ter sido lançado até 31/12/2013 (cinco anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte – 01/01/2007), razão pela qual fica afastada a decadência alegada.

Vejamos.

No caso dos lançamentos das obrigações principais, inexistente descrição de dolo, fraude ou simulação. Cumpre examinar, portanto, a existência de recolhimentos de contribuições sociais e a terceiros, para determinar eventual aplicação do §4º, do art. 150, do CTN. Também inexistente indicação da prática de apropriação indébita pelo Recorrente, ensejadora da aplicação da Súmula CARF 106 (vide Relatório Fiscal fls. 120).

O CARF sumulou a temática da seguinte forma:

Súmula CARF nº 99:

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Relativamente às obrigações principais, cota patronal e segurados, os Relatórios de Apropriação de Documentos Apresentados – RADA trazem informação de recolhimento de contribuição apenas para as competências 09/2008, 10/2008, 11/2008 e 12/2008. A mesma situação pode ser verificada com relação às contribuições a terceiros.

Entretanto, a DIRF juntada a fls. 100, permite inferir o recolhimento de contribuições previdenciárias para as competências 01 a 07/2008; 09 a 11/2008 e 13/2008.

Dessa forma, aplicada a Súmula CARF nº 99, para as obrigações principais lançadas relativas às contribuições previdenciárias, deverá ser aplicado o §4º, do art. 150, do CTN, com exceção às competências 08 e 12/2008, para as quais aplica-se o regramento do art. 173, I, do CTN.

Nesse sentido, considerada a ciência pessoal do Recorrente em 27/03/2013 (fls. 08 e 27), devem ser declaradas decadentes a competências de janeiro e fevereiro de 2008 para os lançamentos decorrentes de contribuições previdenciárias cota patronal e segurados e contribuintes individuais - AIOP DEBCAD nº **37.381.754-1** e **37.381.755-0**.

No que toca às contribuições a terceiros, considerando que o RADA de fls. 47 traz apenas as competências de 09 a 12 de 2008, regramento de contagem de prazo decadencial para as competências de 01 a 08/2008 é o inserto no art. 173, I do CTN. Tendo o Recorrente sido cientificado do lançamento aos 27/03/2013 (fls. 40), afasta-se alegação de períodos decadentes - AIOP DEBCAD n.º **37.381.756-8**.

### Do Mérito

Os lançamentos dizem respeito à falta de recolhimento de contribuições previdenciárias e a terceiros, além da falta de recolhimentos incidentes sobre valores pagos a Cooperativas de Trabalho, nas competências de janeiro a dezembro de 2008, e 13º salário, consoante relatório de fls. 110 e ss, além de contribuições apuradas pelos pagamentos aos empregados, a sócio e para prestadores de serviços.

Relativamente à contribuição previdenciária incidente sobre o valor de serviços prestados por meio de cooperativas de trabalho, o STF declarou a inconstitucionalidade da contribuição de 15% (Recurso Extraordinário n.º 595.838/SP), prevista no art. 22, inciso IV, da Lei n.º 8.212/91, com repercussão geral reconhecida.

Foi editada a Resolução Senado Federal n.º 10/2016, que suspendeu a execução do dispositivo inconstitucional.

O § 2º do art. 62 do RICARF estabelece que as decisões de mérito proferidas pelo STF e pelo STJ na sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC revogado, ou dos arts. 1.036 a 1.041 do Código vigente deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Dessa forma, devem ser excluídos da exigência os valores referentes à contribuição de 15% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços por parte da empresa contratante de serviços por intermédio de cooperativas de trabalho, com base no art. 22, IV, da Lei 8.212/91.

No mais, o Recorrente apenas alega que não restaram comprovadas as infrações tributárias, na medida em que não acostadas as GFIP.

Vejamos a fundamentação inserta no R. Acórdão Recorrido (fls. 3937 e ss)

4.18. Assim, constatado que a empresa efetuou pagamentos de remunerações a segurados empregados e contribuintes individuais, e, ainda, pagamentos a Cooperativas de Trabalho, conforme acima demonstrado, que não foram declarados em GFIP, sem que tenha efetuado o recolhimento das contribuições previstas no art. 22, incisos I, II, III e IV, da Lei 8.212/91, a Fiscalização efetuou a apuração do crédito correspondente no AIOP DEBCAD n.º **37.381.754-1**.

(...)

4.19. Por outro lado, no AIOP DEBCAD n.º **37.381.755-0** foi apurado o crédito referente às contribuições devidas pelos segurados empregados e contribuintes individuais, que está sendo exigido da empresa em virtude da mesma não ter efetuado o respectivo desconto da remuneração paga e não ter repassado o montante correspondente à Previdência Social, nos termos da legislação vigente à época dos fatos geradores.

(...)

4.20. Da mesma forma, como não houve o recolhimento das contribuições devidas a outras entidades e fundos (FNDE, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE) incidentes sobre as mesmas remunerações pagas aos segurados empregados, a Fiscalização lavou o

AIOP DEBCAD n.º **37.381.756-8**, onde foi apurado o crédito correspondente, conforme determinam os artigos 2º e 3º da Lei 11.457/2007, in verbis:

(...)

4.21. Conforme foi enfatizado no Relatório Fiscal, a empresa infringiu a legislação previdenciária vigente ao deixar de informar em GFIP, nas épocas próprias, o total da remuneração paga aos trabalhadores e, por consequência, das contribuições sociais devidas com base no montante que lhes foi pago, o que constitui infração ao artigo 32, inciso IV e parágrafo 5º, da Lei n.º 8.212, de 24.07.91, acrescentados pela Lei n. 9.528, de 10.12.97, vigente até a publicação da MP 449/2008, combinado com o artigo 225, inciso IV e parágrafo 4º., do Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/1999. Em tal situação caberia, para as competências 01/2008 a 11/2008, a lavratura do Auto de Infração por descumprimento de obrigação acessória AIOA, código de fundamentação legal CFL 68, que não foi emitido porque foi aplicada a multa de ofício para todo o período, por ser mais benéfica para o contribuinte, em respeito ao disposto no artigo 106, inciso II, alínea "c", da Lei n.º 5.172, de 25/10/1966 CTN.

4.22. Melhor esclarecendo, a partir de 04/12/2008, data de publicação da Medida Provisória (MP) n.º 449, convertida na Lei n.º 11.941/2009, foi alterada a forma de exigência, no lançamento de ofício, das multas por descumprimento das obrigações tributárias previdenciárias. Anteriormente, aplicava-se a multa de mora sobre o descumprimento da obrigação principal, prevista na redação então vigente do art. 35, inciso II, da Lei 8.212/91, variável conforme o momento em que era paga a contribuição em atraso, à qual, eventualmente, somava-se a multa punitiva por descumprimento de obrigação acessória, prevista nos hoje revogados §§ 4º 5º e 6º, do art. 32 da mesma lei, referente à não apresentação, omissão de fatos geradores ou erro no preenchimento da GFIP.

4.23. Com o advento da citada MP, convertida na Lei n.º 11.941/2009, que alterou o art. 35 e introduziu o art. 35ª na Lei 8.212/91, passou a ser exigida uma única multa de ofício, equivalente a 75% do valor da contribuição devida. Assim, tratando-se de fato gerador ocorrido anteriormente à publicação da MP, tendo o Auto de Infração sido lavrado posteriormente a essa data, deve a Fiscalização, em obediência ao disposto na alínea "c", inciso II, do art. 106 do CTN, cotejar a penalidade prevista pela legislação de regência com a nova multa de ofício, aplicando esta caso resulte menos gravosa que aquela. Tal procedimento está normatizado no art. 476ª da Instrução Normativa n.º 971, de 13/11/2009, a seguir transcrito:

(...)

4.24. Verifica-se, no caso em questão, que autoridade fiscal procedeu em estrita obediência à legislação, comparando as multas apuradas, conforme as normas antigas com a atual multa de ofício, competência a competência, aplicando, para cada uma delas, a penalidade menos severa à Impugnante, conforme cálculo detalhado exibido nas planilhas de fls. 104/106.

4.25. Assim, do cotejo acima descrito, resultou a aplicação da multa de ofício (75%), prevista na legislação atual, para todo o período (01/2008 a 11/2008) por ser mais benéfica para o contribuinte, em respeito ao disposto no artigo 106, inciso II, alínea "c", da Lei n.º 5.172, de 25/10/1966 –CTN. Para as competências 12/2008 e 13/2008 não houve referida comparação, já que a legislação atual é a mesma da data da ocorrência do fato gerador, não havendo que se falar em retroatividade da legislação mais benéfica.

4.26. Desta forma, ao contrário do alegado na impugnação, no período de 01/2008 a 11/2008, houve sim, por parte da empresa, descumprimento da obrigação acessória prevista no art. 32, inciso IV, parágrafo 5º, da Lei 8.212/91, que daria ensejo à aplicação da multa correspondente a 100% do valor devido, limitada aos valores previstos no parágrafo 4º do mesmo dispositivo legal, tendo em vista que as remunerações e as respectivas contribuições, objeto do lançamento, não foram declaradas nas Guias de Pagamento do FGTS e Informações à Previdência Social GFIPs entregues pela empresa.

O mesmo pode ser dito em relação ao disposto no art. 35A da Lei .8.212/91, acrescentado pela MP n.º 449, que prevê a aplicação da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430/95 nas competências a partir de 12/2008, até porque o lançamento foi efetuado em virtude da falta de recolhimento de valores devidos à previdência social e a outras entidades e fundos, que não foram declarados em GFIP.

4.27. A Impugnante alega, ainda, que caberia à autoridade fiscal apresentar cópias dos documentos (GFIPs e Folhas de Pagamento) onde foram constatadas as diferenças que deram origem ao lançamento, não bastando apenas, como foi feito, planilhar os valores entendidos como omitidos, razão pela qual houve, no presente lançamento, o descumprimento do disposto no art. 9º do Decreto n.º 70.235/72 e violação dos princípios da legalidade, da moralidade, da ampla defesa e do contraditório, de modo que as autuações devem ser declaradas nulas;

4.28. Os princípios do contraditório e da ampla defesa consagrados no art. 5º, LV, da Constituição Federal, consistem, o primeiro, na faculdade de a parte manifestar sua posição sobre fatos ou documentos trazidos ao autos pela outra parte, ou seja, para o contribuinte ter garantido o direito ao contraditório, no processo administrativo, necessário se faz que lhe sejam informados e juntados aos autos todos os elementos e as provas circunstanciais que embasaram o lançamento. É a regra da informação geral, que, segundo ensinamento de Odete Medauar, “significa o direito, atribuído aos sujeitos e à própria administração, de obter conhecimento dos fatos que estão na base da formação do processo, e de todos os demais fatos, dados, documentos e provas que vierem à luz no curso do processo (...). (Processualidade no Direito Administrativo, 1993, pp 105107.)

4.29. Já no que se refere ao princípio da ampla defesa, cabe mais uma vez recorrer ao magistério da Prfª Odete Medauar, para quem o termo “defesa” em essência, significa a contestação ou o rebate a favor de si próprio ante as condutas, fatos, argumentos e interpretações que possam acarretar prejuízos físicos, materiais e morais (...).

4.30. Em relação aos princípios da ampla defesa e do contraditório o mestre Celso Ribeiro Bastos ensina: "Por ampla defesa deve entender-se o asseguramento que é feito ao réu de condições que lhe possibilitem trazer para o processo todos os elementos tendentes a esclarecer a verdade" (Curso de Direito Constitucional, 18ª ed., pg. 226);

4.31. No caso em questão, não vislumbro qualquer violação dos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório, da legalidade e da moralidade. O procedimento adotado pelo autoridade fiscal que efetuou o lançamento, foi o mesmo adotado em todas as fiscalizações realizadas pela Receita Federal do Brasil, qual seja, a fiscalização teve início com a emissão do Mandado de Procedimento Fiscal (no caso o de n.º 0819000.2011.008902) com a ciência pessoal do Termo de Início do Procedimento Fiscal, em 25/04/2011, onde foi comunicado o início do procedimento e solicitados ao contribuinte os seus atos constitutivos, a sua a escrituração contábil e demais documentos necessários à fiscalização (fls. 51/52). Ao longo do procedimento de fiscalização, a autoridade fiscal, no exercício de suas funções, solicitou, novamente, por meio de vários Termos de Intimação Fiscal (fls. 53/69) documentos e informações não apresentados e necessários à ação fiscal. O encerramento da ação fiscal foi atestado pelo Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal (fls. 70/71), onde foram informados todos os autos de infração lavrados e a documentação analisada durante a ação fiscal.

4.32. Por outro lado, o Relatório Fiscal (fls. 110/121/), que acompanha os Autos de Infração, traz, de forma clara e precisa, a matéria tributável (descrição dos fatos geradores), as contribuições devidas, o período do lançamento e todas as razões que ensejaram a lavratura dos Autos de Infração, indicando, inclusive, as fontes de onde foram extraídas as informações para a apuração do crédito, a forma como foi feito o lançamento, com utilização de vários levantamentos dependendo do tipo de fato gerador, conforme foi acima salientado.

4.33. Nos Discriminativos do Débito – DD dos Autos de Infração (fls. 09/17, 28/32 e 41/43) estão discriminados, competência por competência, e por levantamento, os

valores da base de cálculo (valores das remunerações pagas), os valores das contribuições exigidas, os valores dos acréscimos legais (juros e multa) e o valor total devido em cada competência. Por outro lado, todos os valores recolhidos pela empresa e a forma como foram apropriados pela fiscalização estão discriminados nos Relatórios de Apropriação de Documentos Apresentados – RADA (fls. 21, 35 e 47) . Por sua vez, todos os dispositivos legais que fundamentam o lançamento, de acordo com a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, estão discriminados nos Relatórios de Fundamentos Legais do Débito – FLD (fls. 18/20, 33/34 e 44/46 ).

4.34. Observa-se no Relatório Fiscal e nos demais relatórios acima mencionados, que o lançamento foi realizado com base em informações constantes no Sistema Informatizado da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RAIS/CNIS, DIRF, GFIP), tendo em vista que a empresa não apresentou a maior parte da documentação solicitada pela Fiscalização. Tal fato foi informado, de forma clara e precisa, no Relatório Fiscal e nos documentos e planilhas de fls. 99/109, onde foram discriminadas todas as remunerações encontradas nas RAIS e DIRF que foram confrontadas com as remunerações informadas nas GFIPs.

4.35. Assim, ao contrário do que foi alegado pela Impugnante, os Autos de Infração em questão foram lavrados em conformidade com o disposto no art. 37, da Lei 8.212/91, no art. 142 do CTN e nos demais atos normativos que disciplinam a matéria, inclusive nos arts. 9º e 10 do Decreto nº 70.235/72, citado na impugnação, possibilitando à Autuada o pleno exercício do seu direito de defesa, razão pela qual não vislumbro qualquer vício que possa ensejar a nulidade do lançamento.

4.36. Por outro lado, os dados constantes nas RAIS, DIRF e GFIPs, foram informados à RFB pela própria empresa, de modo que não tem qualquer cabimento a alegação de que a autoridade fiscal deveria ter trazido aos autos cópias dos documentos (GFIPs e Folhas de Pagamento) onde foram constatadas as diferenças que deram origem ao lançamento. Ora, se a empresa entende que os valores constantes nas planilhas elaboradas pela Fiscalização não estão de acordo com as RAIS, DIRF e GFIP, por ela elaboradas, bastaria indicar, na impugnação, quais seriam as divergências e juntar a documentação comprobatória de suas alegações.

4.37. Não pode ser esquecido que a empresa, durante a ação fiscal, deixou de apresentar a maior parte da documentação solicitada pela Fiscalização, inclusive as Folhas de Pagamento e os livros contábeis (Razão e Diário), fato este que deu ensejo ao lançamento com base em informações constantes no Sistema Informatizado da Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme acima já enfatizado, cabendo à empresa o ônus de comprovar que os valores lançados pela Fiscalização são indevidos. Entretanto, a empresa limitou-se a juntar cópias de relação de faturamento, de protocolos de envio de arquivos (GFIP), de resumos de folhas de pagamentos e de RAIS (fls. 202/3594), que desacompanhadas da escrituração contábil (Livros Razão e Diário), não têm o condão de afastar o lançamento.

4.38. E, no que se refere à solicitação de produção de novas provas e juntada posterior de documentos, deve ser salientado que a oportunidade para a juntada de provas documentais está prevista no prazo legal concedido a todos os contribuintes para apresentação de impugnação contra os lançamentos realizados, precluindo o direito de a Impugnante fazê-lo em outro momento processual, de acordo com o disposto no art. 57, § 4º do Decreto nº 7.574, de 29/09/2011, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Correta a conclusão do Colegiado de 1ª instância, acolhidos seus argumentos como razão de decidir.

De fato, o ônus da prova é do Recorrente, inclusive no que diz respeito às informações prestadas à RFB.

A falta da juntada das GFIP, demonstrando a não declaração, não trouxe prejuízo ao pleno entendimento e compreensão das práticas infratoras, o que se comprova com a leitura da robusta defesa apresentada.

Como bem apontou o R. Acórdão recorrido, “o lançamento foi realizado com base em informações constantes no Sistema Informatizado da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RAIS/CNIS, DIRF, GFIP), tendo em vista que a empresa não apresentou a maior parte da documentação solicitada pela Fiscalização. Tal fato foi informado, de forma clara e precisa, no Relatório Fiscal e nos documentos e planilhas de fls. 99/109, onde foram discriminadas todas as remunerações encontradas nas RAIS e DIRF que foram confrontadas com as remunerações informadas nas GFIPs (...) os dados constantes nas RAIS, DIRF e GFIPs, foram informados à RFB pela própria empresa, de modo que não tem qualquer cabimento a alegação de que a autoridade fiscal deveria ter trazido aos autos cópias dos documentos (GFIPs e Folhas de Pagamento) onde foram constatadas as diferenças que deram origem ao lançamento. Ora, se a empresa entende que os valores constantes nas planilhas elaboradas pela Fiscalização não estão de acordo com as RAIS, DIRF e GFIP, por ela elaboradas, bastaria indicar, na impugnação, quais seriam as divergências e juntar a documentação comprobatória de suas alegações”

Uma vez que todos os atos que ampararam a ação fiscal ocorreram em conformidade com as disposições normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e tendo a ação fiscal sido conduzida por servidor competente, em obediência aos requisitos do Decreto nº 70.235/1972, e inexistindo prejuízo à defesa, não se há de falar vício do auto de infração.

O Recorrente não logrou desconstituir as conclusões da D. Autoridade Fiscal, nem mesmo em sede Recursal.

As autuações encontram-se suficientemente detalhadas.

Acolhidos os fundamentos do R. Acórdão recorrido, restam mantidas as autuações.

### **CONCLUSÃO.**

Pelo exposto, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para:

1 - declarar decadentes a competências de janeiro e fevereiro de 2008 para os lançamentos decorrentes de contribuições previdenciárias cota patronal e segurados e contribuintes individuais - AIOP DEBCAD nº 37.381.754-1 e 37.381.755-0;

2 – determinar a exclusão da exigência dos valores referentes à contribuição de 15% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços por parte da empresa contratante de serviços por intermédio de cooperativas de trabalho.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly

Fl. 15 do Acórdão n.º 2202-009.819 - 2ª Sejul/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 19515.720609/2013-50