



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10166.728125/2014-72
ACÓRDÃO	2003-006.817 – 2ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	EBRAS EMPRESA DE CONSERVACAO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2011

RECURSO VOLUNTÁRIO. ALEGAÇÕES NOVAS. NÃO CONHECIMENTO. INOVAÇÃO RECURSAL. PRINCÍPIO DA NÃO SUPRESSÃO DE INSTÂNCIAS.

As alegações que não tenham sido levantadas à apreciação da autoridade julgadora de primeira instância administrativa não podem ser conhecidas por se tratar de matérias novas, de modo que o seu conhecimento violaria o princípio da não supressão de instância.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Ano-calendário: 2011

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS RETIDAS. UTILIZAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DISCUSSÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

As retenções de contribuições sociais efetuadas pelos tomadores de serviços podem ser consideradas no lançamento tributário contra a empresa prestadora, desde que haja o efetivo recolhimento ou a indicação em nota fiscal, bem como a correspondente declaração em GFIP pela pessoa jurídica interessada.

No processo administrativo que tem por objeto o lançamento de ofício de contribuições previdenciárias, não cabe a análise de eventual direito creditório alegado pelo contribuinte, oriundo de retenções em notas fiscais, uma vez que tais créditos devem ser aproveitados no procedimento próprio, mediante declaração em GFIP ou pedido específico de compensação. Compete, nos autos, apenas a verificação da correção do lançamento efetuado pela fiscalização.

MULTA AGRAVADA. AUSÊNCIA REITERADA DE ESCLARECIMENTOS À FISCALIZAÇÃO. APLICAÇÃO.

Quando o lançamento não é efetuado com base em presunção legal, mas sim na efetiva apuração do tributo devido com base em documentos, é de rigor o agravamento da multa na hipótese de falta de apresentação de documentos e esclarecimentos por parte do sujeito passivo, independentemente da demonstração de prejuízo à formalização do lançamento ou de reiteração da prática infracional.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, não se apreciando a inovação recursal, rejeitar a preliminar e, no mérito, negar-lhe provimento. Declarou-se impedida de participar do julgamento a Conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes, que foi substituída pelo Conselheiro Cleber Ferreira Nunes Leite. Presidiu o julgamento nesse processo, o Conselheiro Francisco Ibiapino Luz.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim – Relator

Assinado Digitalmente

Francisco Ibiapino Luz – Presidente Substituto

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Francisco Ibiapino Luz (presidente substituto), Leonardo Nunez Campos (substituto integral), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Cleber Ferreira Nunes Leite (substituto convocado).

RELATÓRIO

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 298/306, interposto contra decisão da DRJ em Curitiba/PR, de fls. 280/291, que julgou procedente o lançamento referente à contribuição patronal, com adicional para o SAT/RAT, além das contribuições devidas a Terceiros, conforme

DEBCAD nº 51.049.883-3 e 51.049.884-1, de fls. 09/23 e fls. 24/35, respectivamente, lavrados em 24/09/2014, relativos a fatos geradores ocorridos no período 01/2011 a 12/2011, com ciência da RECORRENTE em 25/09/2014, conforme AR de fl. 10.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R\$ R\$ 2.153.767,48 e R\$ 629.111,00, na ordem dos lançamentos acima descrito, já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa de ofício.

De acordo com o relatório fiscal, acostado às fls. 57/63, a RECORRENTE foi notificado para apresentar documentos por meio do Termo de Início do Procedimento Fiscal – TIPF e do Termo de Intimação Fiscal – TIF 1 (fls. 36/41). Contudo, apesar do regular recebimento do TIPF, não apresentou qualquer documento nem prestou esclarecimentos à fiscalização, motivo pelo qual o procedimento fiscal concentrou-se na análise das GFIP extraídas dos sistemas da Receita Federal do Brasil.

Ainda de acordo com o Relatório Fiscal, a RECORRENTE foi excluída do Simples Nacional em 31/12/2010 (fl. 44). Inobstante, permaneceu informado em GFIP como sendo optante do citado regime simplificado de pagamento, motivo pelo qual foram lançadas as contribuições patronais e devidas a Terceiros, com base nos valores constantes nas GFIPs.

Pelo fato da contribuinte não ter apresentado GFIP da competência 13/2011, nem qualquer outro documento solicitado pela fiscalização, a autoridade fiscal esclareceu que a remuneração de décimo terceiro salário de empregados foi calculada por aferição indireta, com base no valor declarado na GFIP de 12/2011.

Ademais, foi aplicada a multa de 112,5%, nos termos do art. 44, §2º, da Lei nº 9.430/96, em virtude da contribuinte não ter apresentado nenhum dos documentos solicitados por intimação e nem ter prestado quaisquer esclarecimentos à fiscalização.

Impugnação

A RECORRENTE autuada apresentou sua Impugnação de fls. 68/75, em 27/10/2014. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Curitiba/PR, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

O contribuinte apresentou defesa tempestiva, alegando que sofreu retenção de 11% em suas notas fiscais de prestação de serviços (em anexo) no ano de 2011, de modo que deve ser extinto o crédito tributário ou ao menos que se realize as compensações com a contribuições devidas sobre a folha de pagamento.

Afirma que a falta de prestação de informações, sem intuito de fraude, não é motivo para agravar a multa de ofício. Destaca que não haveria necessidade requerer informações ao impugnante, posto que a Administração Tributária já tinha conhecimento, a partir de dados da GFIP e GPS, que a empresa recolhida as contribuições como se fosse optante pelo Simples. Tanto é verdade, que a própria autoridade fiscal chegou a esta conclusão por iniciativa própria. Ao final, pediu a

improcedência do lançamento ou, alternativamente, o aproveitamento das retenções sofridas no cálculo das contribuições sociais e a redução da multa para o percentual de 75%.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Curitiba/PR julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 280/291):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

INTIMAÇÃO FISCAL. INFORMAÇÕES. MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA.

A multa de ofício é agravada em 50%, no caso de não atendimento pelo sujeito passivo de intimação para prestar esclarecimentos.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS RETIDAS. APROPRIAÇÃO. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO.

As contribuições sociais retidas por tomadores de serviços serão apropriadas no lançamento tributário lavrado em face da prestadora de serviço, desde que tenham sido efetivamente recolhidas ou destacadas em nota fiscal e tenham sido declaradas em GFIP pela empresa interessada.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 04/12/2015, conforme AR de fls. 294, apresentou recurso voluntário de fls. 298/306, em 28/12/2015.

Em suas razões, a RECORRENTE volta a ressaltar a necessidade de compensação dos valores retidos sobre as notas fiscais, haja vista que a empresa atuava em atividade de cessão de mão de obra, o que de acordo com o art. 31 da Lei 8.212/91 se enquadra na hipótese de retenção de 11%. Desta forma, por já ter a se submetido à retenção sobre as notas fiscais, requereu fosse extinta a presente autuação por existência de pagamento do débito.

Caso não se entendesse pela extinção do lançamento, a RECORRENTE apresentou o resumo das folhas de pagamento referentes ao ano de 2011 (fls. 314/333), com o que seria a base de cálculo e os valores apurados para contribuição previdenciária da empresa e a contribuição de terceiros. Assim, ainda que os documentos não tenham sido apresentados anteriormente, requer que sejam considerados para *“a real visualização dos valores que deverão ser compensados pelos já retidos mediante as notas fiscais já apresentadas e, conseqüentemente, a ocorrência da extinção dos Autos de Infração ou, a redução do débito cobrado à Recorrente”* (fl. 303).

Com relação ao agravamento da multa, dispõe que o STF já se manifestou, no Agravo Regimental no RECURSO EXTRAORDINÁRIO nº 833.106, de 25/11/2014, no sentido de entender pela invalidade da imposição de multa que ultrapasse o valor do tributo. Apresentou ainda precedente judicial que reduziu a multa de ofício de 75% para 20%.

Por fim, requer que seja reconhecida a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Este processo compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo, no entanto deve ser apenas parcialmente conhecido. Explica-se

Conforme exposto no relatório, a peça recursal traz argumentos novos de defesa não levados à apreciação da autoridade julgadora de primeira instância, quais sejam:

- Requerimento de apreciação de novos documentos (resumo das folhas de pagamento), para real visualização da base de cálculo e das contribuições apuradas.

Referidas razões de defesa, que envolve a discussão da base de cálculo das contribuições lançadas, foram apresentadas somente em sede recursal, razão pela qual o seu conhecimento, neste momento processual, violaria o princípio da não supressão de instância, pois as matérias abordadas no recurso voluntário não foram apreciadas pela DRJ de origem.

Sobre o tema, utilizo como razões de decidir as palavras do ilustre Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nobrega, em voto proferido no acórdão nº 2201-008.300, julgado em 02/02/2021:

Ora, tendo em vista que essas questões não foram alegadas em sede de impugnação e não foram objeto de debate e análise por parte da autoridade judicante de 1ª instância, não poderiam ter sido suscitadas em sede de Recurso Voluntário, já que apenas as questões previamente debatidas é que são devolvidas à autoridade judicante revisora para que sejam novamente examinadas. Eis aí o efeito devolutivo típico dos recursos, que, a propósito, deve ser compreendido como um efeito de transferência, ao órgão ad quem, do conhecimento de matérias que já tenham sido objeto de decisão por parte do juízo a quo.

A interposição do recurso transfere ao órgão ad quem o conhecimento da matéria impugnada. O efeito devolutivo deve ser examinado em duas dimensões: extensão (dimensão horizontal) e profundidade (dimensão vertical). A propósito, note-se que os ensinamentos de Daniel Amorim Assumpção Neves¹ são de todo relevantes e devem ser aqui reproduzidos com a finalidade precípua de aclarar eventuais dúvidas ou incompreensões que poderiam surgir a respeito das dimensões horizontal e vertical próprias do efeito devolutivo do recursos. Dispõe o referido autor que

“(…) é correta a conclusão de que todo recurso gera efeito devolutivo, variando-se somente sua extensão e profundidade. A dimensão horizontal da devolução é entendida pela melhor doutrina como a extensão da devolução, estabelecida pela matéria em relação à qual uma nova decisão é pedida, ou seja, pela extensão o recorrente determina o que pretende devolver ao tribunal, com a fixação derivando da concreta impugnação à matéria que é devolvida. Na dimensão vertical, entendida como sendo a profundidade da devolução, estabelece-se a devolução automática ao tribunal, dentro dos limites fixados pela extensão, de todas as alegações, fundamentos e questões referentes à matéria devolvida.

Trata-se do material com o qual o órgão competente para o julgamento do recurso irá trabalhar para decidi-lo.

[...]

Uma vez fixada a extensão do efeito devolutivo, a profundidade será uma consequência natural e inexorável de tal efeito, de forma que independe de qualquer manifestação nesse sentido pelo recorrente. O art. 1.013, § 1º, do Novo CPC especifica que a profundidade da devolução quanto a todas as questões suscitadas e discutidas, ainda que não tenham sido solucionadas, está limitada ao capítulo impugnado, ou seja, à extensão da devolução. Trata-se de antiga lição de que a profundidade do efeito devolutivo está condicionada à sua extensão.”

É nesse mesmo sentido que os processualistas Fredie Didier Jr. e Leonardo Carneiro da Cunha² também se manifestam:

“A extensão do efeito devolutivo significa delimitar o que se submete, por força do recurso, ao julgamento do órgão ad quem. A extensão do efeito devolutivo determina-se pela extensão da impugnação: *tantum devolutum quantum appellatum*. O recurso não devolve ao tribunal o conhecimento de matéria estranha ao âmbito do julgamento (decisão) a quo. Só é devolvido o conhecimento da matéria impugnada (art. 1.013, caput, CPC). A extensão do efeito devolutivo determina o objeto litigioso, a questão principal do procedimento recursal. Trata-se da dimensão horizontal do efeito devolutivo.

A profundidade do efeito devolutivo determina as questões que devem ser examinadas pelo órgão ad quem para decidir o objeto litigioso do recurso. Trata-se da dimensão vertical do efeito devolutivo. A profundidade identifica-se com o material que há de trabalhar o órgão ad quem para julgar. Para decidir, o juízo a quo deveria resolver questões atinentes ao pedido e à defesa. A decisão poderá apreciar todas elas, ou se omitir quanto a algumas delas. Em que medida competirá ao tribunal a respectiva apreciação?

O § 1º do art. 1.013 do CPC diz que serão objeto da apreciação do tribunal todas as questões suscitadas e discutidas no processo, desde que relacionadas ao capítulo impugnado. Assim, se o juízo a quo extingue o processo pela compensação, o tribunal poderá, negando-a, apreciar as demais questões de mérito, sobre as quais o juiz não chegou a pronunciar-se. Ora, para julgar, o órgão a quo não está obrigado a resolver todas as questões atinentes aos fundamentos do pedido e da defesa; se acolher um dos fundamentos do autor, não terá de examinar os demais; se acolher um dos fundamentos da defesa do réu, idem. Na decisão poderá apreciar todas elas, ou se omitir quanto a algumas delas: ‘basta que decida aquelas suficientes à fundamentação da conclusão a que chega no dispositivo da sentença.’”

Pelo que se pode notar, a profundidade do efeito devolutivo abrange as seguintes questões: (i) questões examináveis de ofício, (ii) questões que, não sendo examináveis de ofício, deixaram de ser apreciadas, a despeito de haverem sido suscitadas abrangendo as questões acessórias (ex. juros), incidentais (ex. litigância de má-fé), questões de mérito e outros fundamentos do pedido e da defesa. De fato, o tribunal poderá apreciar todas as questões que se relacionarem àquilo que foi impugnado - e somente àquilo. A rigor, o recorrente estabelece a extensão do recurso, mas não pode estabelecer a sua profundidade.

Seguindo essa linha de raciocínio, registre-se que, na sistemática do processo administrativo fiscal, as discordâncias recursais não devem ser opostas contra o lançamento em si, mas, sim, contra as questões processuais e meritórias decididas em primeiro grau. A matéria devolvida à instância recursal é apenas aquela expressamente contraditada na peça impugnatória. É por isso que se diz que a impugnação fixa os limites da controvérsia. É na impugnação que o contribuinte deve expor os motivos de fato e de direito em que se fundamenta sua pretensão, bem como os pontos e as razões pelas quais não concorda com a autuação, conforme prescreve o artigo 16, inciso III do Decreto n. 70.235/72, cuja redação transcrevo abaixo:

“Decreto n. 70.235/72

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).”

Pela leitura do artigo 17 do Decreto n. 70.235/72, tem-se que não é lícito inovar na postulação recursal para incluir questão diversa daquela que foi originariamente deduzida quando da impugnação oferecida à instância a quo. Confira-se:

“Decreto n. 70.235/72

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997).”

Em suma, questões não provocadas a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo com a apresentação da petição impugnatória, constituem matérias preclusas das quais não pode este Tribunal conhece-las, porque estaria afrontando o princípio do duplo grau de jurisdição a que está submetido o processo administrativo fiscal. É nesse sentido que há muito vem se manifestando este Tribunal:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2005

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

Não devem ser conhecidas as razões/alegações constantes do recurso voluntário que não foram suscitadas na impugnação, tendo em vista a ocorrência da preclusão processual.

(Processo n. 13851.001341/2006-27. Acórdão n. 2802-00.836. Conselheiro(a) Relator(a) Dayse Fernandes Leite. Publicado em 06.06.2011).”

As decisões mais recentes também acabam corroborando essa linha de raciocínio, conforme se pode observar da ementa transcrita abaixo:

“MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. NÃO CONHECIMENTO.

O recurso voluntário deve ater-se a matérias mencionadas na impugnação ou suscitadas na decisão recorrida, impondo-se o não conhecimento em relação àquelas que não tenham sido impugnadas ou mencionadas no acórdão de primeira instância administrativa.

(Processo n. 13558.000939/2008-85. Acórdão n. 2002-000.469. Conselheiro(a) Relator(a) Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez. Publicado em 11.12.2018).”

Assim, não merece conhecimento esta parte do recurso voluntário, por tratar de tema sobre o qual não foi instaurado o litígio administrativo com a impugnação.

Portanto, o recurso deve ser parcialmente conhecido.

Passa-se a análise dos temas conhecidos.

I. PRELIMINAR: Da Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário

Em fase preliminar, o RECORRENTE alega que o Decreto nº 70235/72, em seu art. 33, determina que o recurso voluntário possui efeito suspensivo, havendo a necessidade da simples interposição do recurso para automaticamente gerar o efeito suspensivo da inclusão do débito como pendência da ora recorrente, tornando sua exigibilidade suspensa, motivo pelo qual requer a suspensão da exigibilidade do débito junto à Receita Federal, para que a recorrente possa obter sua certidão negativa.

Faz-se necessário trazer também o art. 151 do CTN:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

VI – o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

Não há qualquer indicativo nos autos de que houve a cobrança do crédito tributário, ou que ele esteja com o *status* de exigível.

Diante do exposto, entende-se que o presente crédito tributário se encontra com a exigibilidade suspensa até julgamento definitivo, em razão da interposição de Recurso Administrativo.

Não há o que prover neste ponto.

II. MÉRITO

II.i. Compensação dos Valores Retidos Sobre as Notas Fiscais

A RECORRENTE defende a compensação do crédito tributário lançado com os valores de 11% retidos sobre as notas fiscais de serviços por ele emitidas e, conseqüentemente, a extinção da presente autuação ante o pagamento do débito.

Contudo, entendo que não assiste razão à contribuinte em seu pleito. O acórdão recorrido foi bastante didático ao apontar que apenas poderiam ser aproveitados neste lançamento, a título de compensações, os valores de retenções já declarados pelo contribuinte em GFIP.

Antes de adentrar no mérito do recurso voluntário, entendo ser necessário tecer algumas considerações sobre a figura da compensação. A compensação é uma modalidade de extinção do crédito tributário, prevista no art. 156, inciso II, do Código Tributário Nacional (“CTN”). Esta modalidade de extinção autoriza que o contribuinte utilize créditos líquidos e certos em face da fazenda pública para satisfazer débitos vencidos ou vincendos contra este mesmo órgão, conforme determina o artigo 170 do CTN, que assim dispõe:

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

No âmbito federal, a compensação encontra-se prevista no art. 74 da Lei nº 9.430/1996, que autoriza que os contribuintes utilizem créditos passíveis de restituição ou ressarcimento provenientes de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (“RFB”), para compensar seus débitos próprios de tributos administrados pelo mesmo órgão, a ver:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Grifou-se)

Apesar da lei prever a possibilidade de compensação de quaisquer débitos administrados pela Receita Federal do Brasil, à época da ocorrência dos fatos geradores era vedada a compensação de créditos/débitos previdenciários com créditos/débitos não previdenciários, que apenas foi autorizada com a entrada em vigor do art. 26-A, da Lei nº 11.457/2007, incluído pela Lei nº 13.670/2018.

Isto porque, à época da ocorrência dos fatos geradores, estava em vigor o parágrafo único do art. 26 da Lei nº 11.457/2007, que assim determinava:

Art. 26. O valor correspondente à compensação de débitos relativos às contribuições de que trata o art. 2o desta Lei será repassado ao Fundo do Regime Geral de Previdência Social no máximo 2 (dois) dias úteis após a data em que ela for promovida de ofício ou em que for deferido o respectivo requerimento.

Parágrafo único. O disposto no art. 74 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, não se aplica às contribuições sociais a que se refere o art. 2º desta Lei. (...)

Art. 2º Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição.

Deste modo, as compensações de créditos previdenciários eram regidas pelas determinações contidas no art. 89 da Lei nº 8.212/1991, abaixo transcrito:

Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições devidas a terceiros somente poderão ser restituídas ou compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009). (...)

§ 4º O valor a ser restituído ou compensado será acrescido de juros obtidos pela aplicação da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, a partir do mês subsequente ao do pagamento indevido ou a maior que o devido até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% (um por cento) relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 8º Verificada a existência de débito em nome do sujeito passivo, o valor da restituição será utilizado para extingui-lo, total ou parcialmente, mediante compensação. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005).

§ 9º Os valores compensados indevidamente serão exigidos com os acréscimos moratórios de que trata o art. 35 desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 10. Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 11. Aplica-se aos processos de restituição das contribuições de que trata este artigo e de reembolso de salário-família e salário-maternidade o rito previsto no Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Percebe-se do panorama legislativo exposto, que o instituto da compensação, por um lado, autoriza o contribuinte a extinguir os créditos tributários por ele devidos, sob condição

de posterior homologação pela Fazenda Pública, mas, em contrapartida, autoriza ao Fisco, no caso de compensação considerada indevida ou incorreta, negar sua homologação e proceder à cobrança dos débitos indevidamente compensados.

Ademais, para realização da compensação, a normativa geral prevista no CTN exige a comprovação da existência de direito líquido e certo em face da Fazenda Pública.

Pois bem, no presente caso, o alegado direito líquido e certo utilizado pelo RECORRENTE nas compensações decorre das retenções de 11% do valor dos serviços prestados, com fundamento legal no art. 31 da Lei nº 8.212/1991.

Especificamente com relação a este crédito, dispõe o art. 112 da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 971/2009, que é dever da empresa contratante dos serviços prestados mediante seção de mão de obra reter 11% do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação dos serviços, e recolhê-los para à Previdência Social, a ver:

Art. 112. A empresa contratante de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, inclusive em regime de trabalho temporário, a partir da competência fevereiro de 1999, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços e recolher à Previdência Social a importância retida, em documento de arrecadação identificado com a denominação social e o CNPJ da empresa contratada, observado o disposto no art. 79 e no art. 145.

Em contrapartida, é **facultado** ao prestador dos serviços, que sofreu a retenção, compensar o valor efetivamente retido, conforme autorizava o art. 113 da mesma instrução normativa, com redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores:

Art. 113. O valor retido na forma do art. 112 **poderá** ser compensado com as contribuições devidas à Previdência Social ou ser objeto de pedido de restituição por qualquer estabelecimento da empresa contratada, na forma da Instrução Normativa RFB nº 900, de 2008.

Observa-se do exposto acima, que à época da ocorrência dos fatos geradores, a instrução normativa nº 971/2009 fazia referência à instrução normativa nº 900/2008, que tratava mais especificamente sobre a matéria. Neste último normativo, assim era regulamentada a matéria:

SEÇÃO VI DA COMPENSAÇÃO DE VALORES REFERENTES À RETENÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS NA CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA E NA EMPREITADA

Art. 48. A empresa prestadora de serviços que sofreu retenção no ato da quitação da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, **poderá** compensar o valor retido quando do recolhimento das contribuições previdenciárias, inclusive as devidas em decorrência do décimo terceiro salário, **desde que a retenção esteja:**

I - **declarada em GFIP** na competência da emissão da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, pelo estabelecimento responsável pela cessão de mão-de-obra ou pela execução da empreitada total; e (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 973, de 27 de novembro de 2009)

II - **destacada na nota fiscal**, na fatura ou no recibo de prestação de serviços ou que a contratante tenha efetuado o recolhimento desse valor.

§ 1º A compensação da retenção somente poderá ser efetuada com as contribuições previdenciárias, não podendo absorver contribuições destinadas a outras entidades ou fundos, as quais deverão ser recolhidas integralmente pelo sujeito passivo.

§ 2º Para fins de compensação da importância retida, será considerada como competência da retenção o mês da emissão da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços.

§ 3º **O saldo remanescente em favor do sujeito passivo poderá ser compensado nas competências subseqüentes, devendo ser declarada em GFIP na competência de sua efetivação**, ou objeto de restituição, na forma dos arts. 17 a 19.

§ 4º Se após a compensação efetuada pelo estabelecimento que sofreu a retenção restar saldo, este valor poderá ser compensado por qualquer outro estabelecimento da empresa cedente da mão de obra, inclusive nos casos de obra de construção civil mediante empreitada total, na mesma competência ou em competências subseqüentes. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 973, de 27 de novembro de 2009)

§ 7º A compensação de valores eventualmente retidos sobre nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços emitido pelo consórcio, e recolhido em nome e no CNPJ das empresas consorciadas, poderá ser efetuada por estas empresas, proporcionalmente à participação de cada uma delas. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 973, de 27 de novembro de 2009)

§ 8º No caso de recolhimento efetuado em nome do consórcio, a compensação somente poderá ser efetuada pelas consorciadas, respeitada a participação de cada uma forma do respectivo ato constitutivo, e após retificação da GPS. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 973, de 27 de novembro de 2009)

Assim, para que o valor proveniente das retenções de 11% dos serviços prestados mediante cessão de mão de obra pudesse ser utilizado nas compensações declaradas em GFIP, deveriam ser atendidos dois requisitos cumulativos, quais sejam: (i) a declaração em GFIP, na competência da emissão da nota fiscal, fatura ou do recibo da prestação de serviços; e (ii) o destaque dos valores na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação dos serviços.

Findado estes esclarecimentos iniciais acerca do panorama legislativo e normativo aplicável ao caso, retorna-se a análise do caso em comento.

Conforme analisado em relatório fiscal, a RECORRENTE acosta aos autos as notas fiscais de prestação de serviços, ora devidamente destrinchadas em julgamento de primeira instância, ao tempo em que foi comparado com os valores de retenção de contribuições sociais informado em GFIP, observando-se que, do montante retido em notas fiscais (R\$ 604.505,64), o contribuinte declarou no ano de 2011 como compensável o valor R\$ 555.006,71.

Da mesma forma, constatou-se que a maior parte dos valores das notas fiscais apresentadas encontram exata correspondência com os valores os constantes das Guias (Ver anexo RDA), com pequenas diferenças, em alguns casos, entre o mês de retenção e o mês de recolhimento.

Diante de todo o exposto, verifica-se que a compensação pretendida pela RECORRENTE não encontra amparo legal, pois não atendidos os requisitos formais previstos na legislação e nas instruções normativas aplicáveis.

No fundo, a pretensão do contribuinte nestes autos consiste em discutir a existência de créditos que afirma deter, oriundos de retenções em notas fiscais. Todavia, o objeto do presente processo é o lançamento de ofício do crédito tributário, não se tratando, portanto, da via adequada para exame de eventual direito creditório com vistas a reduzir o valor lançado. A controvérsia aqui se limita à verificação da regularidade do lançamento fiscal.

Conforme bem destacado pela DRJ de origem, todos os créditos de retenções declarados em GFIP pelo contribuinte foram devidamente considerados no lançamento. Caso entenda possuir outros créditos além dos já aproveitados, deverá buscá-los por meio do procedimento próprio previsto em lei, e não nestes autos.

Cumprе ressaltar, ainda, que eventuais créditos, se existentes, podem ser utilizados pelo contribuinte em compensações na própria GFIP. Nessas condições, não é possível verificar, no âmbito deste processo, se os valores que o contribuinte afirma deter já foram utilizados em GFIPs para efetuar compensações após ao lançamento.

Assim, considerando que a matéria aqui tratada restringe-se à análise da correção do lançamento fiscal, não cabe acolher a alegação do contribuinte quanto à suposta existência de créditos a fim de compensar o valor lançado.

Portanto, entendo sem razão o RECORRENTE.

II.ii. Multa agravada

Em primeiro plano, cabe ressaltar que a aplicação do agravamento da multa em caso de não atendimento à intimação da fiscalização, encontra guarida no artigo 44, § 2º, da Lei 9.430/96, nos seguintes termos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

(...)

§ 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)

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

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

Dessa forma, entende-se que a legislação expõe de forma clara a aplicação de multa agravada em casos de não atendimento, pelo sujeito passivo, de intimação para prestação de esclarecimentos ou apresentação de documentos, quando requeridos pela fiscalização.

Sobre o tema, a Solução de Consulta Interna Cosit nº 7/2019 oferece um norte interpretativo para o dispositivo que fundamenta a autuação, baseando-se no dever de colaboração do contribuinte, conforme segue:

[a] aplicação de sanção tributária (norma primária sancionatória) decorre, em regra, do descumprimento de uma norma primária prescritiva (conduta), a qual contém o dever instrumental, formal ou material do sujeito passivo, e que referenciará a análise das multas em tela. (...)

7. Desse modo, não tem como descontextualizar o aspecto material da multa tributária da conduta esperada do sujeito passivo, mormente quando se refere a descumprimento de obrigação acessória que se vincula ao dever de colaboração do sujeito passivo. Explica Leandro Paulsen:

“Estas obrigações, fundadas no dever de colaboração, aparecem, normalmente, como prestações de fazer, suportar ou tolerar normalmente classificadas como obrigações formais ou instrumentais e, no direito positivo brasileiro, impropriamente como obrigações acessórias. Por vezes, aparecem em normas expressas, noutras de modo implícito ou a contrario sensu. Mas dependem sempre de intermediação legislativa. Não apenas a obrigação de pagar tributos, mas também toda a ampla variedade de outras obrigações e deveres estabelecidos em favor da Administração Tributária para viabilizar e otimizar o exercício da tributação, encontram base e legitimação constitucional.” (Revista Tributária das Américas | vol. 5 | p. 31 | Jan / 2012DTR\2012\450272)

7.1. O dever de colaboração dos administrados vem também estampado no art. 4º, IV, da Lei nº 9.784, de 1996:

[...]

7.2. Não se pode olvidar, entretanto, que o art. 136 do CTN é explícito ao afirmar que “a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”, apesar de ser razoável a existência de algum temperamento a depender da multa a ser aplicada em determinado caso concreto.

7.3. O Superior Tribunal de Justiça já se manifestou no sentido de que “apesar da norma tributária expressamente revelar ser objetiva a responsabilidade do contribuinte ao cometer um ilícito fiscal (art. 136 do CTN), sua hermenêutica admite temperamentos, tendo em vista que os arts. 108, IV e 112 do CTN permitem a aplicação da equidade e a interpretação da lei tributária segundo o princípio *in dubio pro contribuinte*” (REsp 494.080-RJ, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 16.11.2004).

7.4. Ressalte-se não ser o objetivo desta Solução de Consulta Interna, de forma alguma, afastar o caráter objetivo da multa agravada ou anuir com a tese de que para a sua configuração tem-se de demonstrar prejuízo ao Fisco. O que se quer dizer é que há presunção de descumprimento do dever de colaboração ao não responder a intimação a que se refere o § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, em procedimento fiscal. O eventual temperamento poderia ocorrer em um caso concreto em que o sujeito passivo demonstrasse que ele colaborou com a administração tributária, mesmo que não da forma ideal, ou mesmo que por força maior não pôde proceder à devida resposta, ilidindo a presunção em epígrafe.

7.5. Esse é o norte teórico que será seguido.

Regra-matriz da multa agravada

8. Analisam-se conjuntamente os critérios que compõem a regra-matriz de incidência da multa agravada para se chegar à solução dos questionamentos formulados.

8.1. O aspecto material refere-se ao não atendimento de intimação para prestar esclarecimentos ou para apresentar os arquivos e sistemas. Há relação direta com o dever de colaboração do sujeito passivo com a administração tributária

8.2. Já o aspecto temporal traz algum complicador ao intérprete. Analisando-se esse critério isoladamente e de forma apressada, seria provável dispor que bastaria o não atendimento de uma intimação pelo sujeito passivo para que se configure o fato gerador da multa. Não é o caso, pois esse critério deve ser analisado em conjunto com o quantitativo e o pessoal para se ter uma conclusão mais acurada.

8.3. No aspecto quantitativo, a base de cálculo é a multa de ofício de que trata o inciso I do mesmo art. 44, qual seja, “75% 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” (podendo incidir inclusive quando da qualificação pelo § 1º do mesmo dispositivo). A sua configuração demanda a existência de lançamento de ofício de um crédito tributário, por auto

de infração ou notificação de lançamento, com o valor do tributo não pago e a respectiva multa de ofício.

[...]

9. Conclui-se que apenas ao final do procedimento fiscal é que se tem por configurados todos os elementos que regem a regra-matriz da multa agravada, a qual não pode estar dissociada do descumprimento do dever de colaboração desse sujeito passivo com a administração tributária. Estabeleceu-se, por natural decorrência lógica, a necessária coerência e correlação da sanção com o que se pretende alcançar, que é a arrecadação do tributo em si, sem descurar do “destaque ao caráter pedagógico da sanção – seja para impedir o cometimento de futuras infrações, seja para coibir o locupletamento indevido” (STF, RE nº 783.599 AgR/RS, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe-064 06/04/2015).

Destarte, entende-se que o não atendimento à intimação para apresentação de esclarecimentos e documentos enseja a aplicação do agravamento da multa, nos termos do artigo 44, § 2º, da Lei 9.430/96.

Tal entendimento, conforme supramencionado, tem como fundamento o caráter direto da multa, em desestimular comportamentos “indesejáveis” tidos pelos contribuintes, motivo pelo qual tal sanção, para alcançar tal finalidade, também precisa apresentar um ônus significativo ao sujeito passivo.

Sabe-se da existência de entendimentos (inclusive sumulados) no sentido de que o referido agravamento da penalidade não se aplica nos casos de lançamentos efetuados com base em presunção legal (por exemplo, depósitos bancários de origem não comprovadas). Contudo, este não é o caso dos autos.

Portanto, conforme claramente disposto no artigo 44, § 2º, da Lei 9.430/96, a multa agravada em questão tem caráter objetivo e não subjetivo, ou seja, não há necessidade de avaliar possíveis prejuízos à autoridade fazendária pelo descumprimento da obrigação acessória, sendo claro ao ser fundamentado exclusivamente no não atendimento à prestação de esclarecimentos/documentos.

No presente caso, a autoridade fiscal justificou o agravamento da multa esclarecendo no relatório fiscal, acostado às fls. 57/63, que a RECORRENTE foi notificada para apresentar documentos e prestar esclarecimentos necessários à ação, mas não apresentou nenhum documento solicitado, nem quais quer esclarecimentos, motivo pelo qual o procedimento fiscal concentrou-se na análise das GFIP extraídas dos sistemas da Receita Federal do Brasil:

9. O contribuinte não apresentou nenhum documento solicitado e não prestou quaisquer esclarecimentos à fiscalização.

10. Em virtude da não apresentação de documentos pela empresa, o procedimento fiscal concentrou-se na análise das GFIP extraídas dos sistemas da Receita Federal do Brasil.

Destarte, foi aplicada a multa de 112,5% incidente sobre as contribuições sociais apuradas em virtude de a empresa não ter apresentados esclarecimentos à fiscalização, embora devidamente intimada para tanto.

Assim sendo, entendo sem razão a RECORRENTE.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por CONHECER PARCIALMENTE do recurso voluntário, não conhecendo das matérias novas apresentadas em sede de recurso. Na parte conhecida, voto por REJEITAR a preliminar e, no mérito, por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, nos termos das razões acima.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim