



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.730769/2015-77
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-005.176 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de junho de 2019
Recorrente EIT EMPRESA INDUSTRIAL TECNICA SA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

RECURSO VOLUNTÁRIO. REPETIÇÃO DOS ARGUMENTOS DA IMPUGNAÇÃO.

Em face da mera repetição em sede de recurso voluntário dos argumentos apresentados em impugnação, poderá o relator, havendo concordância com todos os seus termos, adotar como razão de decidir o entendimento do colegiado *a quo*.

COMPENSAÇÃO. GLOSA.

Impõe-se a glosa dos valores indevidamente compensados, acrescida de multa de mora e juros de mora, quando ausente a comprovação pelo sujeito passivo da existência do seu direito creditório.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Daniel Melo Mendes Bezerra - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano Dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra o acórdão nº 03-078.462 - 5ª Turma da DRJ/BSB, o qual julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Adoto o relatório da decisão de primeira instância pela sua completude e capacidade de elucidação dos fatos:

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondente à glosa de valores lançados em GFIP's a título de compensação, oriunda tanto do processo judicial 940006420-9 como da retenção de 11% acima dos valores constantes nas Notas Fiscais/Faturas, e à divergência de aplicação de alíquota (2% para 3%) para o financiamento das prestações concedidas em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (RAT/GILRAT/FAP), incidente sobre a base de cálculo declarada ao Fisco por meio da GFIP - Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social.

Os valores apurados referem-se às competências 01/2011 a 13/2011.

Os autos também abrangem a imposição de multa isolada pela realização de compensação em GFIP com falsidade, na forma do artigo 89, § 10, da Lei 8.212/1991.

Os valores apurados foram constituídos por meio dos seguintes lançamentos (autos de infração), consolidado em 25/01/2016:

TRIBUTOS	ESPÉCIE	VALOR
Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador (fls. 02/11)	glosa de compensação oriunda de crédito judicial (glosa de compensação indevida) e de retenção em Nota Fiscal de prestação de serviço (glosa de retenção), e apuração de diferença de alíquota do SAT/GILRAT/FAP (alíquota de 2% para 3%)	R\$ 18.410.403,29
Multas Previdenciárias: multa isolada de 150% (fls. 12/15)	incidente sobre a compensação indevida com falsidade de crédito judicial na declaração e sobre a compensação com falsidade de retenção em Nota Fiscal de prestação de serviços	R\$ 15.667.980,92

O Relatório Fiscal (fls. 17/28) informa que o lançamento se baseou no fato de a empresa EIT - Empresa Industrial Técnica S/A (em recuperação judicial) ter utilizado valores de retenção de 11% e de contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração dos autônomos e administradores, esta conforme determinação judicial (processo judicial 940006420-9), para compensação nas GFIP's de forma indevida e em valores superiores aos valores retidos pelos seus tomadores de serviços e aos valores determinados na ação judicial.

Registra também que houve a apuração dos valores provenientes da divergência de aplicação de alíquota (2% para 3%) para a contribuição social destinada ao RAT/GILRAT/FAP, pois, segundo o Fisco, a empresa deve ser enquadrada no CNAE 4211- 1/01 (Construção de Rodovias e Ferrovias), entretanto, declarou, por meio das

GFIP's entregues nas competências 01/2011 a 13/2011, a alíquota RAT de 2% ao invés de 3%.

Nesse passo, o Relatório Fiscal registra 4 (quatro) infrações ao contribuinte, a seguir especificadas.

INFRAÇÃO: Glosa de Compensação Indevida decorrente do processo judicial 940006420-9

Nos subitens 5.1 a 5.6 do Relatório Fiscal (fls. 17/28), a Fiscalização informa que a empresa compensou valores em GFIP's superiores aos créditos judiciais provenientes da decisão proferida no processo 940006420-9, que tramitou perante a Justiça Federal na Seção Judiciária do Rio Grande do Norte.

Registra que, após análise do processo judicial 940006420-9, as auditorias fiscais anteriormente realizadas sobre o direito de compensação judicial da empresa, corroborado pelas informações prestadas pelo contribuinte durante o procedimento de auditoria afirmam, de forma inequívoca, que a empresa não possui créditos de origem judicial aptos a compensação, já que o crédito judicial informado em GFIP, nas competências 01/2011 a 13/2011, pela empresa como direito de compensação foi totalmente utilizado no período anterior (competências 01/1999 a 03/2000), portanto inexistente o direito de compensação pretendido pelo contribuinte.

Informa que, em face a utilização integral do crédito judicial do processo nº 940006420-9 em exercícios anteriores, inexistente o direito de compensação judicial pela empresa, e, com isso, a Fiscalização efetuou a GLOSA dos valores informado em GFIP como crédito de compensação judicial no valor total de R\$10.171.557,58 (dez milhões, cento e setenta e um mil, quinhentos e cinquenta e sete mil e cinquenta e oito centavos), conforme demonstrados na TABELA 1, coluna "g", do Relatório Fiscal. Os valores foram apurados pela fiscalização e lançados, por competência, no auto de infração, contendo a denominação de valores indevidamente compensados - glosa de compensação indevida.

DADOS DE COMPENSAÇÃO E RETENÇÃO DE VALORES EM GFIP DECLARADA PELA EMPRESA", essa planilha demonstra as GFIP's entregues pela empresa, conforme sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil, além dos valores de compensação informado em GFIP pela empresa. A coluna "INFORMAÇÃO FORNECIDA PARA A FISCALIZAÇÃO" detalha, conforme resposta fornecida pela empresa a intimação fiscal, a origem do valor compensado em GFIP, crédito judicial ou compensação de retenção de nota fiscal de serviço.

INFRAÇÃO: Multa Isolada por Compensação com Falsidade de Crédito Judicial na Declaração

Nos subitens 5.7 a 5.9 do Relatório Fiscal (fls. 17/28), a Fiscalização informa que a empresa declarou em GFIP, competências 01/2011 a 13/2011, compensação de crédito judicial inexistente, pois ela já havia utilizado integralmente o crédito judicial do processo nº 940006420-9 em exercícios anteriores (período de 01/1999 a 03/2000). Com isso, entende que houve falsidade na declaração apresentada pelo sujeito passivo no que concerne à compensação, face a não existência do direito compensatório, lançando-se a multa isolada de 150% (cento e cinquenta por cento) calculada sobre o valor indevidamente compensado.

Os valores indevidamente compensados são demonstrados, por competência, na Tabela I - COMPOSIÇÃO DO CAMPO COMPENSAÇÃO INFORMADA EM GFIP, constante do Relatório Fiscal no subitem 5.2 (fl. 19).

INFRAÇÃO: Glosa de Retenção de 11% sobre Notas Fiscais por Prestação de Serviços

Nos subitens 5.10 a 5.16 do Relatório Fiscal (fls. 17/28), a Fiscalização informa que a empresa compensou valores em GFIP's superiores aos valores retidos pelos seus tomadores de serviços, consoante o que consta das Notas Fiscais/Faturas emitidas.

Os valores indevidamente compensados são demonstrados, por competência, na Tabela II, constante do Relatório Fiscal no subitem 5.12 (fl. 25).

PLANILHA II - RELAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS COM RETENÇÃO FORNECIDA PELA EMPRESA”. Essa planilha contém o demonstrativo da retenção de 11% sobre as notas fiscais de prestação de serviços fornecido pela empresa em resposta a intimação da Fiscalização.

Para a Fiscalização - considerando que, em algumas competências, o valor total informado em GFIP como compensação retenção de 11% sobre NF é maior que o efetivamente destacado nas notas fiscais de prestação de serviços emitidos na competência -, isso permitiu a GLOSA dos valores informado a maior em GFIP no valor total de R\$273.742,94 (Duzentos e setenta e três mil, setecentos e quarenta e dois reais e noventa e quatro centavos), face a não comprovação pela empresa da efetiva existência das notas fiscais de retenção e dos valores retidos.

Registra, ainda, que a Fiscalização constatou que, em algumas competências, o valor de retenção, constante no demonstrativo e nas notas fiscais apresentadas pela empresa, é maior que o valor efetivamente compensado na competência. Esse fato, sendo comprovado, concede o direito de pedido de restituição ou compensação em GFIP's futuras. Essas sobras não foram utilizadas pela Fiscalização face a esclarecimento fornecido pela empresa que não utilizou as sobras de retenção para compensação de débitos em GFIP's do período fiscalizado.

INFRAÇÃO: Multa Isolada por Compensação com Falsidade de Retenção das Notas Fiscais por Prestação de Serviços

Nos subitens 5.17 a 5.19 do Relatório Fiscal (fls. 17/28), a Fiscalização informa que — nas competências 02/2011, 05/2011, 06/2011, 07/2011 e 09/2011 — o valor total informado em GFIP como compensação de retenção de 11% sobre Notas Fiscais é maior que o efetivamente destacado nas notas fiscais de prestação de serviços emitidos na competência. Após isso, efetuou-se a GLOSA dos valores informado a maior em GFIP no valor total de R\$ 273.742,94.

Esse Relatório Fiscal registra que - considerando a constatação da falsidade na declaração apresentada pelo sujeito passivo no que concerne à compensação de retenção de 11% sobre notas fiscais de prestação de serviços, face a não existência do direito compensatório - foi lançada a multa isolada de 150% (cento e cinquenta por cento) calculada sobre o valor indevidamente compensado.

INFRAÇÃO: Divergência de SAT/GILRAT sobre Bases Declaradas.

Segundo a Fiscalização, a empresa declarou em GFIP a alíquota de SAT de 2%, conforme as GFIP's entregues nas competências 01/2011 a 13/2011, contudo ela deverá ser enquadrada no CNAE 4211-1/01 (Construção de Rodovias e Ferrovias) e, com isso, deverá recolher na alíquota de SAT de 3%.

Os subitens 5.20 a 5.22 do Relatório Fiscal (fls. 17/28) registram que a ANEXO REFISC -

acompanha o presente relatório, em que é demonstrado, por competência, o valor devido de GILRAT informado em GFIP (coluna “m”), o valor correto de GILRAT considerando a alíquota de 3% (coluna “q”) e o valor da divergência considerado pela fiscalização valores não declarados em GFIP pela empresa (coluna “r”). O valor não declarado e não recolhido pela empresa, conforme demonstrado na planilha anexa por competência, corresponde à R\$542.485,96 (Quinhentos e quarenta e dois mil, quatrocentos e noventa e cinco reais e noventa e seis centavos).

Face a não declaração e não recolhimento de informações relacionadas a GILRAT, devido a informação incorreta de alíquota GILRAT, é lançada a infração DIVERGÊNCIA DE GILRAT SOBRE BASES DECLARADAS. Conforme inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, foi lançada a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor das contribuições devidas e não declaradas nem recolhidas.

Houve a elaboração de Representação Fiscal Para Fins Penais (RFFP), pela ocorrência, em tese, do delito de sonegação fiscal de contribuição previdenciária, capitulado no art. 337-A do Código Penal.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo autuado deu-se em 29/01/2016 (fls. 02 e 354/355).

II - DA IMPUGNAÇÃO

Em 01/03/2016, o contribuinte apresentou sua peça de Impugnação de fls. 357/380. Essa Impugnação deduz as questões fáticas e jurídicas a seguir sintetizadas.

Da Glosa de Compensação supostamente indevida.

a Impugnante alega que há um grande equívoco na conclusão do histórico fático delineado nos itens 5.4.1 a 5.4.19 do Relatório Fiscal - REFISC, pois a fiscalização não observou os critérios legais e constitucionais que devem orientar a apuração do valor atualizado do crédito, qual seja, a partir do valor-base original. Assim, afirma que, em relação à apuração do montante do crédito oriundo da Ação Judicial 940006420-9, que tramitou na Justiça Federal do Rio Grande do Norte, será necessário tecer maiores considerações.

Afirma que a Ação Judicial 940006420-9, proposta em 1994, objetiva a restituição das contribuições pagas a título de honorários a autônomos e de pro labore pago aos seus administradores. Nesse passo, registra que o valor da causa apontado na petição inicial, correspondente ao somatório das contribuições previdenciárias pagas a autônomos e administradores da Impugnante, foi da ordem de R\$5.137.370,50 (cinco milhões cento e trinta e sete reais trezentos e setenta reais e cinquenta centavos).

Aduz que: **“Ocorre que a Previdência Social foi desidiosa e negligente na condução do processo judicial, deixando fluir, in albis, todas as oportunidades de discussão ou revisão do montante do crédito. Por esta razão, o juiz sentenciou determinando:**

“antes de se adentrar no âmago da matéria a ser dirimida, necessário se faz, de logo, indeferir o pedido de prova pericial, tendo em vista que o INSS não realizou o depósito dos honorários periciais. Demais disso, a prova do pagamento não requer o conhecimento especial de técnico, além de ser desnecessária em face dos outros elementos já produzidos nos termos do art. 420, § un., I e II, do Estatuto Processual Civil”.

Sustenta que a decisão de primeira instância foi integralmente confirmada no TRF da 5ª Região, tendo transitado em julgado. Ademais, passaram-se também os prazos para interposição de Ação Rescisória. Desta feita, como a decisão foi confirmada em segunda instância e transitou em julgado - inclusive no que diz respeito à interposição de uma eventual Ação Rescisória com fundamento no art. 485, IX, do CPC, que autoriza a interposição desta ação quando a sentença de mérito eventualmente estiver “fundada em erro de fato, resultante de atos ou de documentos da causa” - não se pode mais realizar perícia ou auditoria que tenha por objeto desconstituir o valor apurado conseguido pela EIT a título de indébito. Com efeito, a única coisa possível de ser feita é a atualização do valor monetário, que deve ter sempre por base a data da interposição da ação e a cifra apontada na Petição Inicial e os consectários obtidos também judicialmente (84,32%), posteriormente deferidos.

Entende que está precluso o direito de o INSS discutir este valor, uma vez que não demonstrou o menor interesse em realizar uma perícia contábil no aludido processo. DE fato, afirma que o Fisco pretende reabrir e rediscutir uma questão que foi albergada pelo manto da coisa julgada, isso configuraria ilegalidade e abuso de poder, pois afrontaria a dignidade da justiça e o direito fundamental insculpido no art. 50, inc. XXXVI, de nossa Constituição Federal, que afirma que **“a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”**. Após isso, passa a transcrever várias decisões referentes à indiscutibilidade e imutabilidade da coisa julgada no âmbito dos tribunais superiores (STJ e STF).

Ressalta que quando a EIT (Impugnante) apresentou seu pedido de desistência da execução o fez simplesmente porque jamais imaginou que o INSS iria glosar o valor do crédito apurado a partir do montante indicado na Petição Inicial da Ação Judicial 940006420-9. Com efeito, foi apenas após este momento que se deu a glosa do valor do crédito, bem como a glosa das compensações até então realizadas, o que aconteceu após

a Auditoria Fiscal Previdenciária (AFP) nº 09045325, encerrada no ano de 2004, conforme relatado a partir do item 5.45 do Relatório do Procedimento Fiscal ora impugnado. O INSS concluiu, à época, que o valor do crédito seria de apenas R\$1.625.047,17 (um milhão seiscentos e vinte e cinco mil quarenta e sete reais e dezesseis centavos) em números atualizados até janeiro de 1999, ou seja, um valor que corresponde a pouco mais de um terço do valor indicado pela EIT na sua Petição Inicial, protocolada em 1994, o que por si só já evidencia o absurdo e o abuso consistentes na apuração/atualização do aludido crédito feita pelo Fisco.

Nesse contexto sustenta que, em virtude da recalcitrância do INSS, a EIT teve que protocolar administrativamente um pedido de reconhecimento de crédito (processo administrativo 10380.721.562/2011-88 - anexo), porém o Fisco indeferiu o pedido de habilitação do crédito fundado em direito objeto de sentença judicial transitada em julgado, pois informou que ***“em relação à compensação, esta deve ser realizada pela contribuinte em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, abatendo de valor devido em GPS correspondentes a períodos subsequentes ao suposto crédito”***.

Afirma que a Impugnante, com fulcro em decisão judicial transitada em julgado e utilizando-se da via legal de compensação (pagamento declarado em GPS) e em plena consonância com o despacho proferido nos autos do Processo Administrativo 10380.721562/2011-88 (PEDIDO DE HABILITAÇÃO DE CRÉDITO DE AÇÃO JUDICIAL) que, em seu item 3 do **decisum** indica que: ***“Em relação à compensação, esta deve ser realizada pela contribuinte em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, abatendo de valor devido em GPS correspondentes a períodos subsequentes ao suposto crédito”***. Com isso, entende que não agiu de forma fraudulenta nem com conduta tendente à sonegação, pois agiu com fundamento no direito constituído por decisão judicial transitada em julgado. Logo, deverá ser nula, de pleno direito, a atuação por multa isolada.

Da Glosa de Retenção de 11% sobre as Notas Fiscais de prestação de serviços. Inicialmente, a Impugnante admite a existência de algumas inconsistências no aproveitamento do crédito de retenção de 11% sobre as Notas Fiscais de prestação de serviços, entretanto, afirma que isso jamais ocorrera por má-fé da empresa.

Sustenta que atua em diversas obras no Brasil, recebe informações diárias de várias obras, e, com isso, as divergências apontadas pelo Fisco decorreram de notas fiscais canceladas após a prestação de informações, ou seja, a obra emitiu uma nota fiscal, destacou o valor da retenção, porém posteriormente, após o envio da GFIP, a referida nota fiscal foi cancelada e a empresa deixou de fazer retificação no tempo hábil, isto é, antes do início desta fiscalização.

Desta feita, no que se refere às divergências das competências 02/2011, 05/2011, 07/2011 e 09/2011, realmente ocorreram por equívoco da Impugnante que, por demora da obra em informar o cancelamento de determinadas notas fiscais, não conseguiu fazer a retificação antes do início deste procedimento fiscal.

Alega que, em relação à divergência apontada na competência 07/2011, acredita-se que ocorreu por mero equívoco na elaboração da planilha apresentada ao Fisco, uma vez que o valor de retenção da nota fiscal com código de controle nº BbDuESiPIX60000- 7 é de R\$ 2.811,54 (dois mil oitocentos e onze reais e cinquenta e quatro centavos) e foi utilizado para fins de compensação apenas a quantia de R\$ 1.811,54 (mil oitocentos e onze reais e cinquenta e quatro reais). Porém, a fiscalização entendeu que o valor da nota seria de R\$ 1.811,54 e o crédito utilizado para fins de compensação foi de R\$2.811,54, por isso que acusou a divergência em questão, quando na verdade a empresa possui um crédito no valor de R\$ 1.811,54, conforme documentação em anexo.

Afirma que a autoridade fiscal, como integrante de órgão da administração pública, não observou a realidade fática do caso **in concreto**, pois simplesmente desconsiderou os pagamentos antecipados decorrente de serviços prestados e retidos pelo tomador, os quais geraram créditos à Impugnante. Destaca que, embora a Impugnante tenha se equivocado no aproveitamento dos créditos decorrentes de retenção de 11%, em razão

de algumas notas fiscais terem sido canceladas, nas demais competências objeto desta fiscalização a empresa possui créditos, uma vez que, também por equívoco, não o utilizou por completo na própria competência, nem em competências subsequentes, tais créditos suprem de forma integral qualquer glosa que possa vir a ser efetuada.

Da divergência de SAT/GILRAT sobre as bases declaradas.

No caso em tela, sustenta que os estabelecimentos que recolheram com a alíquota de 2% de SAT/GILRAT, conforme documentação em anexo, foram em virtude de exercerem apenas atividade administrativa e de planejamento. Esta atividade, segundo o Anexo V do Decreto nº 3.048/1999, alterado pelo Decreto nº 6.957/2009, tem alíquota de 2% dada as atividades de gestão empresarial - CNAE 7020-4/00. Por outro lado, em relação ao CNPJ nº 08.402.620/0009-16 o RAT foi recolhido na alíquota de 3%, justamente por se tratar de atividades desenvolvidas no canteiro de obras e, de fato, sujeitas à riscos.

Afirma que o Fisco pretende autuar a Impugnante aplicando uma única alíquota a todos os seus estabelecimentos, o que não deve prosperar, uma vez que a empresa mantém tanto o estabelecimento de seu pessoal de obra como também, destacadamente, o estabelecimento de pessoal próprio do escritório de administração e planejamento, e, com isso, está autorizada a recolher de forma diferente a contribuição para SAT/GILRAT, com a alíquota mais elevada para o estabelecimento de obra e menor para o estabelecimento de escritório de administração e planejamento. Logo, não possui respaldo legal a aplicação de uma alíquota única à título de contribuição do SAT/GILRAT, pois a legislação vigente determina que o grau de risco da atividade desenvolvida deve corresponder a cada estabelecimento.

Argumenta que a planilha mencionada pela autoridade fiscal no Relatório Fiscal, denominada ANEXO REFISC - PLANILHA DIVERGÊNCIA DE DECLARAÇÃO DE GILRAT, em que demonstra o valor correto de GILRAT, considerando a alíquota de 3% aplicada pelo Fisco, não consta dos autos, e, com isso, não se sabe quais competências e CNPJ's foram glosados, bem como dificulta a defesa da Impugnante nesse tópico.

Da aplicação de multa isolada.

Sustenta que a multa isolada de 150% deverá ser cancelada, haja vista que a compensação oriunda do crédito judicial está respaldada por decisão judicial transitada em julgado e, em relação à compensação dos créditos decorrentes de retenção por prestação de serviços, não deve cogitar má-fé e falsidade nas declarações prestadas pela empresa, com o intuito de sonegar contribuições previdenciárias.

Aduz que o valor da multa aplicada ultrapassa o valor do próprio imposto supostamente devido, o que confronta flagrantemente o entendimento do Supremo Tribunal Federal acerca da proibição do confisco.

Contudo, caso se admita a remota hipótese de persistência da autuação, ainda assim há de ser observado que o valor das multas deve ser reduzido, posto que, ao terem sido aplicadas no percentual de 150%, elas caracterizam uma ilícita sanção tributária.

Afirma que as sanções tributárias, embora com fundamento jurídico diverso do conferido ao tributo, devem atender ao princípio da proporcionalidade, notadamente as três máximas que o balizam, a saber: adequação; necessidade; e a proporcionalidade em sentido estrito.

Para a Impugnante, no caso em tela resta claramente configurada a vedação ao confisco, pois a sanção tributária imputada pelo Fisco, no percentual de 150%, é superior ao valor do próprio imposto, o que violaria o entendimento do STF manifestado no Ag. Reg. no Recurso Extraordinário nº 833.106/GO, bem como os princípios constitucionais tributários da legalidade, razoabilidade, proporcionalidade e, notadamente, da vedação ao confisco.

Argumenta ainda que, na espécie, resta evidente a ausência da prática, pela Impugnante, das hipóteses de ilicitude previstas nos artigos 71, 72, 73, da Lei nº 4.502/1964. Logo, é insustentável a permanência das cobranças das multas na forma como estipuladas no

presente auto de Infração, devendo as mesmas, no caso de manutenção de qualquer parte do crédito tributário constituído no presente processo, serem revistas e reduzidas, de acordo com o princípio da proporcionalidade, para 75%.

III - DOS PEDIDOS

Requer que:

o valor do crédito tributário oriundo da Ação Judicial nº 940006420-9, que tramitou na Justiça Federal do Rio Grande do Norte, seja apurado, liquidado e/ou atualizado tomando-se como base o valor indicado pela Impugnante em sua Petição Inicial protocolada no ano de 1994, devidamente atualizado no Processo Administrativo nº 10380.721562/2011-88 e já apresentado à auditoria por ocasião desta fiscalização;

embora tenha sido identificadas inconsistências na compensação dos créditos decorrentes de retenção de 11%, sejam considerados os demais valores dos pagamentos antecipados, não observados pelo Fisco, que ensejou a retenção da contribuição previdenciária e, por consequência, o crédito tributário, que supera de forma integral a glosa efetuada;

além de constar nos autos planilha acerca glosa referente a divergência da alíquota SAT/GILRAT, não foi observada a legislação vigente acerca da alíquota SAT, uma vez que deve ser calculado de acordo com cada estabelecimento, e não mais do grupo como todo, tanto é que houve estabelecimento da Impugnante que foi considerada a alíquota exigida pelo Fisco;

jamais a empresa Impugnante agiu com má-fé e/ou prestou declarações falsas, que embasasse a aplicação de multa isolada (150%), pois todas as compensações realizadas foram efetuadas com base em crédito judicial transitado em julgado e em crédito oriundo de nota fiscal de serviços prestados (retenção de 11%);

por fim, considerando a remota possibilidade da condenação ao pagamento de qualquer parcela do crédito tributário ora impugnado, REQUER que a sanção tributária seja reduzida a 75% por não ter incorrido em dolo e, por consequência, não praticou qualquer ato ilícito.

III - DA DILIGÊNCIA

Por meio do Despacho nº 10/2016 - 5ª Turma da DRJ/BSB, o processo retornou em diligência para a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Jurisdição do contribuinte, a fim de que fossem adotadas as seguintes questões:

- PLANILHA DIVERGÊNCIA DE DECLARAÇÃO DE GILRAT” e informasse se foi aplicada uma única alíquota de SAT/GILRAT a todos os estabelecimentos do contribuinte;

realização de uma análise tanto da documentação contábil e fiscal de fls. 389/636, acostada aos autos pelo contribuinte, como das questões fáticas postuladas na peça de Impugnação, a saber: (i) se o contribuinte tem razão no suposto equívoco cometido pelo Fisco na análise da retenção de 11% das Notas Fiscais de prestação de serviços da competência 07/2011; (ii) se as divergências de retenção de 11% apontadas pelo Fisco decorreram de notas fiscais canceladas após a prestação de informações ao Fisco; (iii) se efetivamente houve o cancelamento de Notas Fiscais de prestação de serviços como afirmado pelo contribuinte.

Em atenção a diligência requerida, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Fortaleza/CE manifestou-se pela retificação em parte dos valores lançados (fls. 1167/1176).

Em seguida, cientificou por via postal o sujeito passivo interessado, que apresentou peça de defesa complementar (fls. 1349/1354) para enfatizar as questões postuladas inicialmente na peça de Impugnação de fls. 357/380.

Pelo despacho de fl. 1356, o processo retornou para prosseguimento no julgamento.

É o relatório.

A decisão de primeira instância restou emendada nos termos abaixo (fls. 1357/1387):

DA GLOSA DE COMPENSAÇÃO DECORRENTE DO PROCESSO JUDICIAL 940006420-9

COMPENSAÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CRÉDITO UTILIZADO INEXISTENTE PARA QUITAR OS DÉBITOS. GLOSA. MANUTENÇÃO.

Para que a compensação venha a ser aceita pelo Fisco, deverá a interessada possuir em seu favor crédito próprio suficiente à quitação dos débitos que pretende compensar. Em não havendo suficiência de crédito, merece ser mantida a glosa levada a efeito pela Fiscalização.

MULTA ISOLADA DE 150%. CRÉDITO UTILIZADO INEXISTENTE. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. JUSTIFICATIVA PARA SUA APLICAÇÃO.

É justificável a exigência da multa isolada quando o sujeito passivo tenha procedido com evidente intuito de fraude, minuciosamente justificado e comprovado nos autos.

A multa isolada de 150% é aplicável quando caracterizada a prática de compensação oriunda da utilização de créditos inexistentes e com o objetivo de reduzir o montante das contribuições devidas.

CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA. INOCORRÊNCIA.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a penalidade de multa nos moldes da legislação em vigor.

DA GLOSA DE COMPENSAÇÃO DECORRENTE DA RETENÇÃO 11% NOTAS FISCAIS DE PRESTAÇÃO SERVIÇOS

Não havendo crédito próprio, líquido e certo, a glosa de compensação decorrente da retenção de 11% sobre notas fiscais de prestação de serviços deve ser mantida.

MULTA ISOLADA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA FALSIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

A inconsistência oriunda de retenção de 11% de notas fiscais canceladas, ou de valores contidos nos registros contábeis, não é suficiente para que seja atribuída ao contribuinte a conduta de falsidade na declaração da GFIP. É ônus do Fisco fazer prova da falsidade das informações contidas na GFIP, o que não ocorreu no caso sob exame.

Não é justificável a exigência da multa isolada de 150% quando o Fisco não comprove, por meio de elementos mínimos juntados ao autos, a falsidade das informações contidas na GFIP.

Diferentemente da multa de ofício de 75%, que é objetiva, a multa isolada de 150% necessita da comprovação da falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

DA ALÍQUOTA SAT/GILRAT SAT/GILRAT. PERCENTUAL. EMPRESA COM VÁRIOS ESTABELECIMENTOS. APURAÇÃO DA ATIVIDADE PREPONDERANTE POR CNPJ.

Na hipótese de empresa com mais de um estabelecimento e mais de uma atividade preponderante, a alíquota da contribuição destinada ao SAT/GILRAT é aferida pelo grau de risco da atividade preponderante em cada estabelecimento da empresa, consoante entendimento pacífico dos tribunais e já observado pela administração tributária. Inteligência do enunciado da Súmula 351-STJ.

INEXATIDÃO MATERIAL. REVISÃO DO LANÇAMENTO. ESTABELECIMENTOS COM GRAU DE RISCO MÉDIO. ALÍQUOTA DE 2%.

As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972 não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Havendo estabelecimento enquadrado em atividade preponderante de risco considerado médio, a alíquota destinada ao SAT/GILRAT deverá ser de 2%.

Em face da referida decisão, da qual foi cientificada em 08/08/2018, a contribuinte manejou Recurso Voluntário (fls. 1399/1408) em 06/09/2018, reiterando os mesmos argumentos da peça impugnatória.

É o relato do necessário.

Voto

Daniel Melo Mendes Bezerra, Conselheiro Relator

Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche aos demais requisitos de admissibilidade, devendo, pois, ser conhecido.

Da decisão recorrida

Consoante relatado, a decisão de piso julgou procedente em parte a impugnação, retificando a glosa de compensação da retenção de 11% na competência 06/2011 e o valor lançado a título de contribuição destinada ao SAT/GILRAT conforme demonstrativo de Tabela 1 do voto, bem como a exclusão da multa isolada de 150% incidente sobre os valores oriundos da glosa de compensação da retenção de 11% (prestação de serviços), mantendo o crédito remanescente.

Referida exoneração não ensejou a propositura de recurso de ofício em razão de o limite de alçada não ter sido atingido.

Das alegações recursais

No recurso interposto, a recorrente reitera os argumentos apresentados na peça impugnatória.

Assim, trata-se de uma repetição dos argumentos utilizados na manifestação de inconformidade, que foram fundamentadamente afastados em primeira instância.

Neste sentido, com base no disposto no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/1999 c/c o §3º do art. 57 do RICARF, por concordar com todos os seus termos e conclusões, adoto as razões de decidir do colegiado a quo, cujos excertos do voto transcrevo a seguir:

Para as competências 01/2011 a 13/2011, a Fiscalização realizou glosa dos valores informado em GFIP como crédito de compensação judicial no valor total de R\$ 10.171.557,58 (dez milhões, cento e setenta e um mil, quinhentos e cinquenta e sete mil e cinquenta e oito centavos), conforme demonstrados na TABELA 1 do Relatório Fiscal (fls. 17/28).

A Impugnante argumenta que o valor do crédito tributário oriundo da Ação Judicial nº 940006420-9, que tramitou na Vara Federal do Rio Grande do Norte, deveria ser apurado e liquidado tomando-se como base o valor indicado em sua Petição Inicial protocolada no ano de 1994, devidamente atualizado no Processo Administrativo nº 10380.721562/2011-88 e já apresentado à auditoria por ocasião desta fiscalização. Sustenta que a decisão judicial de primeira instância foi integralmente confirmada pelo TRF da 5ª Região, tendo ocorrido o trânsito em julgado e, com isso, é incabível qualquer discussão sobre os valores apontados na Petição Inicial e os consectários obtidos também judicialmente (84,32%), posteriormente deferidos.

Com isso, a Impugnante alega que os valores glosados decorrem de créditos originários da decisão judicial que reconheceu a inexistência de relação jurídica que a obrigasse a pagar a contribuição previdenciária sobre os honorários pagos a autônomos e pró-labore pago a administradores, sendo que isso ocasionou o seu direito à restituição, mediante compensação, dos valores pagos indevidamente, bem como os devidos acréscimos legais.

Essas alegações não merecem ser acolhidas, pois os valores compensados nas competências 01/2011 a 13/2011, por meio das GFIP's, efetivamente não existem, sendo que os valores oriundos da Ação Judicial nº 940006420-9 já foram totalmente utilizados nas competências 01/1999 a 03/2000, em valores daquela época.

Ao julgar procedente o pedido manifestado na Ação Ordinária nº 940006420-9, a sentença, em sua parte dispositiva, somente declarou a inexistência da relação jurídica que obrigasse a parte autora a pagar a contribuição sobre a remuneração dos administradores e trabalhadores autônomos, e, para isso, reconheceu, de forma incidental, a inconstitucionalidade da expressão autônomos e administradores contida no artigo 3º, inciso I, da Lei 7.787/1989. Além disso, a decisão judicial condenou o INSS ao pagamento das contribuições previdenciárias recolhidas indevidamente, as quais representavam 20% sobre a remuneração de trabalhadores autônomos e administradores, a serem apuradas com base nos comprovantes constantes dos autos judiciais, com incidência de juros de 1% ao mês, a contar do trânsito em julgado da decisão (art. 167 do CTN), e correção monetária a ser apurada com base na UFIR (art. 66, §3º, da Lei 8.383/91). Logo, em nenhum momento da parte dispositiva da decisão judicial há confirmação de que os valores apontados na petição inicial do processo judicial estariam corretos.

Em decorrência dessa decisão judicial, após o seu trânsito em julgado, que reconheceu o direito a compensação previdenciária com débitos da mesma natureza, o INSS, à época, realizou Auditoria Fiscal Previdenciária - AFP de nº 09045325, referente ao período de

01/1999 a 12/2002. Essa auditoria fiscal procedeu análise da regularidade das compensações até então realizadas pelo contribuinte, quando, ao final dos procedimentos, concluiu que o valor do crédito que o contribuinte tinha de fato da Ação Judicial nº 940006420-9 já havia sido integralmente compensado entre janeiro de 1999 a março de 2000.

Após isso, mesmo ciente do resultado da auditoria fiscal que apontou com clareza as inconsistências do cálculo do crédito que alegava possuir de R\$50.763.311,23, conforme item 5.4.7 do Relatório Fiscal, a Impugnante insiste em efetuar compensações indevidas, sobre a alegação de que o valor do crédito oriundo da ação judicial equivale, em verdade, não ao montante apurado pelo Fisco, mas ao valor da causa informado na petição judicial inicial, com atualizações monetárias.

Todavia, o procedimento da Impugnante de realizar compensação com valores oriundos de decisão judicial não encontra respaldo na decisão de 1ª instância favorável ao contribuinte, nos autos do processo nº 94.6420-9, nem nas demais decisões judiciais que dela decorreram, citadas no Relatório Fiscal. Vejamos trechos das decisões judiciais:

Sentença de Primeira Instância (Ação Ordinária - Processo nº 94.6420-9, fls. 82/90):

“[...] ISTO POSTO, JULGO JULGO (sic) PROCEDENTE O PEDIDO,

declarando a inexistência de relação jurídica que obrigue a parte autora a pagar a contribuição sobre a remuneração dos administradores e trabalhadores autônomos, reconhecendo, de forma, incidental, a inconstitucionalidade da **expressão “autônomos e administradores” contida no art. 3º, inciso I, da Lei nº 7.787/89**, além de condenar o réu no pagamento das contribuições recolhidas indevidamente (20% sobre a remuneração dos trabalhadores autônomos e administradores), a serem apuradas com base nos comprovantes constantes nos autos.

Incidência de juros (1% ao mês, a contar do trânsito em julgado da decisão — art. 167, CTN) e correção monetária a ser apurada com base na UFIR (art. 66, § 3º Lei nº 8.383/91).

Condene a parte ré no pagamento de honorários advocatícios no percentual de **10% (dezpor cento) sobre o valor apurado na liquidação. [...]”**

Acórdão de julgamento da Apelação interposta pelo INSS (Apelação Cível 96428-RN, fls. 91/98):

Voto:

“[...] Quanto à compensação pleiteada, não há nenhum óbice, uma vez que se

encontra prevista no art. 66 da Lei 833/91, já havendo inclusive entendimento pacífico nesta Corte no sentido de concedê-la.

Assim, ressalvado o meu ponto de vista, curvo-me ao entendimento do STF, pelo que nego provimento ao apelo para manter a sentença recorrida.

(...)

Decisão:

Acorda, a Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, à unanimidade, negar provimento à Apelação, nos termos do Relatório e Notas Taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante deste **julgado. [...]”**

Medida Liminar Concedida em Primeira Instância na fase executória (Ação Ordinária - Processo nº 94.6420-9, fls. 110/139):

“[...] A Autora pretende fazer incidir o indexador de 84,32%, correspondente ao IPC de março de 1990 a fevereiro de 1991, como acessório daquela sentença, devendo para tanto, o INSS suspender qualquer ato de cobrança, inclusive a lavratura do auto de infração e se abster de negar as competentes Certidões Negativas até decisão final.

(...)

Por tais considerações, defiro o pedido, de modo que se suspenda a exigibilidade dos créditos tributários relativos à Contribuição Social sobre a folha de salários dos empregados e sobre o pró-labore e autônomos, objeto da presente ação, até o limite de seus créditos oriundos do expurgo inflacionário de 84,32%, referente ao período entre março de 1990 a fevereiro de 1991. Outrossim, deverá o INSS se abster de praticar os atos tendentes a cobrar os valores referentes à compensação acima aludida. Deverá também o órgão previdenciário expedir, a pedido da Autora, as competentes Certidões Negativas de Débito, com validade até ulterior deliberação deste Juízo, caso não existam outros débitos apurados além do tratado nos presentes autos. [...]”

Sentença que homologou a desistência e extinção da execução (Ação Ordinária — Processo nº 94.6420-9):

“[...] No processo executivo, em petição acostada às fls. 623, a EIT, ora Exequente, pediu a extinção do feito, vez que já realizada a compensação dos créditos. Devidamente intimado (fls. 628v), o INSS não se manifestou sobre tal pleito. (g.n.)

(...)

Destarte, conforme fls. 628v, o Procurador do INSS teve vista destes autos em data de 19 de novembro de 1998, com devolução em 03 de dezembro de 1998, sem qualquer manifestação acerca do pedido de desistência formulado pelo Autor, fato constatado na certidão aposta às fls. 667, o que enseja a homologação de tal pleito.

DIANTE DO EXPOSTO, homologo a desistência requerida pela EMPRESA INDUSTRIAL TÉCNICA - EIT, nos termos do art. 267, VIII, do Código de **Processo Civil**. [...]”

Acórdão de julgamento da Apelação interposta pelo INSS (Apelação Cível 96428-RN, fls. 110/139):

Voto:

Cinge-se a matéria a saber se foi regularmente intimado o INSS para manifestar-se sobre o pedido de desistência da execução, se correta a decisão que autorizou a aplicação do percentual de 84,32% sobre a compensação tributária, após o trânsito em julgado da matéria de mérito, e, por derradeiro, se ilegal a liberação CND.

(...)

Efetivamente é poder/dever do Fisco verificar a regularidade dos valores apresentados pela autora, podendo, inclusive, desfazer parcial ou integralmente os efeitos da compensação desde que fundada em elementos idôneos a esse mister, ou seja, através de uma criteriosa perícia contábil, tornando injustificada a sua recusa em prosseguir com a compensação e inaceitável a negativa de CND.

(...)

Nego, portanto, provimento à apelação e à remessa oficial.

(...)

Decisão:

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, por unanimidade, julgar prejudicado agravo regimental, negar provimento à apelação e à remessa oficial, nos termos do relatório, voto e notas taquigráficas constante nos autos, **que integram o presente julgado**. [...]”

Diante desse quadro de decisões judiciais acima reproduzidas, resta claro que, em nenhum momento, houve decisão judicial no sentido de acatar o valor inicialmente proposto pela Impugnante na petição inicial apresentada perante o Poder Judiciário como sendo o valor do crédito obtido judicialmente.

De fato, foi deferido judicialmente o pedido da Impugnante (empresa) que versou sobre a restituição dos valores recolhidos indevidamente, mas que, porém, antes da liquidação da sentença, a própria empresa desistiu da execução, sob a alegação expressa de que já

havia se compensado integralmente, conforme trecho da ementa do Acórdão resultante da Apelação Cível nº 96428-RN:

“[...] A hipótese é de sentença que julgou extinta a execução nos termos do art. 267, VIII, do CPF, em atendimento aos pedidos formulados pela autoria- exequente, às fls. 623, usque 648/649, no sentido de que já havia efetuado a compensação dos créditos tributários a título dos reconhecimentos indevidos da contribuição previdenciária incidentes sobre a remuneração dos trabalhadores autônomos e administradores, ante a inconstitucionalidade do art. 3º, I, da Lei nº 7.787/89. [...]”

Observa-se das decisões judiciais sobre o assunto que o pedido de desistência da execução de sentença foi aceito pelo Poder Judiciário, o que ocasionou a extinção do feito sem julgamento de mérito, conforme consta expressamente da decisão judicial.

Consoante consta expressamente no Acórdão do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, a decisão judicial não impedia o Fisco de fiscalizar o contribuinte para conferir os valores compensados e, se for o caso, constituir eventual crédito tributário, o que de fato foi feito, conforme acima mencionado, através da ação fiscal nº 09045325, iniciada em 06/05/2003 e finalizada em 28/05/2004, que teve como objetivo verificar a correção dos cálculos da empresa, e que, ao seu final, demonstrou estarem equivocados.

A Auditoria Fiscal Previdenciária - AFP de nº 09045325 indicou vários erros na planilha apresentada à fiscalização pela Impugnante, a saber: 1) a planilha não continha nenhuma nota explicativa sobre a forma de cálculo; 2) partia de um valor principal não homologado pela justiça e passível de verificação pelo Fisco; 3) pelos valores apresentados, percebeu-se que o cálculo da incidência do índice de 84,32% (expurgos) foi efetuado sobre o valor total do crédito já atualizado, quando o correto deveria ter sido corrigir apenas os recolhimentos que sofreram os expurgos inflacionários dos planos governamentais, ou seja, aqueles atingidos pelo período de março/1990 a fevereiro/1991.

E, ainda naquela oportunidade, a Fiscalização verificou outro erro grosseiro na planilha juntada ao processo judicial, pois em várias competências foi considerada como recolhimento indevido a base de cálculo ao invés da contribuição recolhida, o que não foi contestado pela empresa.

Registra-se que, à época da primeira fiscalização, a Procuradoria do INSS efetuou cálculo do indébito, corrigido de acordo com as decisões judiciais, concluindo que o valor do crédito, em janeiro de 1999, era R\$ 1.625.047,17, e não o valor de crédito apontado, em 31/01/2000, pela Impugnante de R\$ 50.763.311,23.

Esse cálculo do indébito da Procuradoria do INSS foi efetuado já considerando todos os índices acatados pelas decisões judiciais, uma vez que a discussão judicial que prosseguiu não ensejou nenhuma alteração nesses critérios de atualização.

E, conforme autoridade fiscal que procedeu a fiscalização anterior, esse crédito foi integralmente utilizado entre janeiro de 1999 e março de 2000, tendo sido lavrado lançamento com a glosa das compensações excedentes, que foi julgado procedente na instância administrativa por meio da Decisão Notificação nº 18.401.4/0086/2004.

Nesse passo, a Impugnante sustenta que o valor do crédito tributário oriundo da Ação Judicial nº 940006420-9 deveria ser apurado e liquidado tomando-se como base o valor indicado em sua petição inicial, que foi protocolada na Justiça Federal em 1994, tal argumento não será acatado, tendo em vista que os fatos narrados na petição inicial não se tornam indiscutíveis pela coisa julgada. A solução das questões de direito e até mesmo o exame de elementos probatórios, manifestados exclusivamente na petição inicial da Ação Ordinária nº 940006420-9, estão fora dos limites objetivos da coisa julgada (inciso I do art. 504 do CPC, Lei 13.105/2015¹¹). Isso significa que outro órgão julgador pode dar às mesmas questões de direito outra interpretação ou pode ter outro convencimento acerca das mesmas questões de fato ou probatórias daquelas registradas na petição inicial da Ação Ordinária nº 940006420-9.

Com relação ao processo nº 10380.721562/2011-88, por meio do qual a Impugnante solicitou habilitação de crédito pretensamente baseado na ação judicial, foi explicado ao

Impugnante (contribuinte), por meio do Despacho-Decisório, que aquele não era o procedimento adequado em face da legislação então vigente, e que, caso desejasse pedir a restituição do valor pleiteado, deveria formalizar pedido de habilitação do crédito por meio de processo administrativo cadastrado sob o código de assunto “Restituição - Assuntos Previdenciários” (Instrução Normativa RFB 900/2009, art. 3º, §1º), e que, se quisesse a compensação do crédito, deveria realizá-lo por meio de informação em GFIP, abatendo o valor devido em Guia da Previdência Social - GPS (Instrução Normativa RFB nº 900/2009, art. 44).

Assim, esse Despacho-Decisório não homologou valor algum para a realização de compensação, já que não ficou claro se a contribuinte intentava compensar ou se restituir de tais valores. Ao contrário, restou expressamente registrado que “o **exame da compensação previdenciária, que é efetivada em GFIP, é realizada por meio de procedimento fiscal junto ao sujeito passivo pelo Serviço de Fiscalização — Sefis desta DRF, não sendo necessária a habilitação de crédito previdenciário para este fim específico**”.

Ademais, deve-se observar que o caráter facultativo da compensação não desobriga o sujeito passivo do cumprimento da legislação pertinente, no caso em tela: o Código Tributário Nacional (CTN), a Lei 8.212/1991 e as instruções estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Assim, se em uma ação fiscal ficar constatada a compensação de valores em desacordo com o permitido pela legislação tributária-previdenciária, será constituído o crédito tributário por meio do instrumento competente, sem prejuízo das penalidades cabíveis.

A compensação como modalidade de extinção do crédito tributário está prevista no art. 156, II, do Código Tributário Nacional (CTN). O mesmo diploma legal, artigos 170 e 170-A, prevê regras gerais sobre a matéria; as regras específicas são objeto de lei ordinária. Transcrevemos abaixo os artigos do CTN que tratam da compensação:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário: (...)

II - a compensação;

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.

Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. (Artigo incluído pela Lei Complementar nº 104, de 10.1.2001)

A Lei 8.212/1991 - diploma que dispõe sobre o Plano de Custeio da Seguridade Social - em seu art. 89, que ora transcrevemos, traz comando no sentido de que somente serão compensados os valores pagos ou recolhidos indevidamente a título de contribuição para a Seguridade Social nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

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).

(...)

§ 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).

O direito à compensação surgirá após o pagamento indevido de contribuição destinada à Seguridade Social, de atualização monetária, de multa ou de juros de mora.

No caso dos autos, constata-se que não existe qualquer decisão judicial capaz de permitir a compensação efetuada pela Impugnante nas competências 01/2011 a 13/2011, já que a manifestação do Poder Judiciário foi no sentido de acatar como válida a possibilidade de compensação dos valores decorrentes da contribuição incidente sobre a remuneração dos administradores e trabalhadores autônomos, prevista no art. 3º, inciso I, da Lei 7.787/1989. E tal compensação já foi efetuada nas competências 01/1999 a 03/2000, em valores daquela época, conforme Auditoria Fiscal Previdenciária - AFP de nº 09045325 que realizada nos documentos contábeis e fiscais da Impugnante e abrangeu o período de 01/1999 a 12/2002.

Dessa maneira, impõe-se reconhecer que as compensações realizadas por meio de GFIP's nas competências 01/2011 a 13/2011, provenientes de um suposto crédito da Ação Judicial nº 940006420-9, estão em desacordo com as legislação de regência da matéria, já que não há nos autos qualquer documento capaz de afirmar créditos líquidos e certos a favor da Impugnante (art. 170 do CTN), nem foi verificada hipótese de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido (art. 89 da Lei 8.212/1991).

Da Aplicação da Multa Isolada decorrente da compensação indevida dos valores do processo judicial 940006420-9.

A Impugnante (empresa) alega que a multa isolada de 150% deverá ser cancelada, haja vista que a compensação oriunda do crédito judicial está respaldada por decisão judicial transitada em julgado (Ação Ordinária nº 940006420-9). Com isso, ela não agiu com falsidade de declaração e não ocultou qualquer operação realizada, pois forneceu toda a documentação solicitada pelo Fisco.

Consigna-se, inicialmente, que as alegações de existência de créditos não se fazem acompanhadas de documentos que comprovem o direito pleiteado na peça impugnatória e, também, não se prestam para essa finalidade as planilhas preparadas (fls. 463/514) pelo próprio interessado, sem os correspondentes registros contábeis nem fiscais, pois os documentos hábeis para a comprovação são aqueles que se vinculem ao direito subjetivo de realizar a compensação (art. 89 da Lei 8.212/1991), coincidente a um pagamento indevido ou maior que o devido oriundo de valores líquidos e certos (art. 170 do CTN). Além disso, o ônus de demonstrar o direito é de quem o alega, fato não evidenciado nos autos.

Nesse caminho, extraí-se dos elementos probatórios, contidos no Relatório Fiscal e nos seus anexos, que a Impugnante, embora tenha apresentada a GFIP para as competências 01/2011 a 13/2011, inseriu informações de valores inexistentes no campo de compensação. Isso porque a decisão do Poder Judiciário (Ação Ordinária nº 940006420-9) foi no sentido de acatar como válida a possibilidade de compensação dos valores decorrentes da contribuição incidente sobre a remuneração dos administradores e trabalhadores autônomos (art. 3º, inciso I, da Lei 7.787/1989), sendo que tal compensação já foi efetuada nas competências 01/1999 a 03/2000, em valores daquela época.

Portanto, as compensações realizadas nas competências 01/2011 a 13/2011 provêm de créditos inexistentes.

Assim, decorre dos elementos probatórios que a Impugnante realizou, por meio de situações que não espelhavam a sua realidade fática contábil, operações fiscais com o intuito de burlar o Fisco, já que, nas competências 01/2011 a 13/2011, ela compensou por meio das GFIP's o valor de R\$10.171.577,58 (consolidado em 25/01/2016, sem juros de mora e sem multa de mora) e não tinha qualquer crédito decorrente de ação judicial. Isso materializa a existência de créditos inexistentes, que foram inseridos indevidamente no campo de compensação da GFIP, e ocasionaram a supressão/redução de contribuições previdenciárias devidas.

A maneira como a Impugnante inseriu nas GFIP's informações não verdadeiras, declarando créditos inexistentes, ou seja, não passíveis de compensação, ficou caracterizada no Relatório Fiscal (item 5), nos seguintes termos:

INFRAÇÃO: VALORES INDEVIDAMENTE COMPENSADOS - GLOSA DE COMPENSAÇÃO INDEVIDA.

(...)

De acordo com as informações repassadas pela empresa e após análise de documentos internos da RFB, notadamente o processo administrativo de nº 10380.721.562/2011-88, conclui-se que os créditos judiciais compensados seriam oriundos de decisão judicial da Justiça Federal do Rio Grande do Norte (RN) proferida no processo de nº 940006420-9.

Analizando o processo judicial acima especificado, as auditorias fiscais anteriormente realizadas sobre o direito de compensação judicial da empresa e as informações prestadas pela EIT essa fiscalização contactou, de forma inequívoca, que a empresa não possui créditos de origem judicial aptos a compensação, o crédito judicial informado em GFIP pela empresa como direito de compensação foi totalmente utilizado em período anterior, portanto inexistente o direito de compensação conforme abaixo relatamos: (...)

Considerando a inexistência do direito de compensação judicial pela empresa, face a utilização integral do crédito judicial do processo nº 9400064209 em exercícios anteriores, essa autoridade fiscal efetua a GLOSA dos valores informado em GFIP como crédito de compensação judicial no valor total de R\$ 10.171.557,58 (Dez milhões, cento e setenta e um mil, quinhentos e cinquenta e sete mil e cinquenta e oito centavos), os valores são demonstrados na TABELA 1, coluna "g" acima. Os valores foram apurados pela fiscalização e lançados, por competência, na infração VALORES INDEVIDAMENTE COMPENSADOS - GLOSA DE COMPENSAÇÃO INDEVIDA.

(...)

INFRAÇÃO: MULTA ISOLADA POR COMPENSAÇÃO COM FALSIDADE DE CRÉDITO JUDICIAL NA DECLARAÇÃO.

A empresa declarou em GFIP compensação de crédito judicial, face a utilização integral do crédito judicial do processo nº 940006420-9 em exercícios anteriores, essa autoridade fiscal efetua a GLOSA dos valores informado em GFIP como crédito de compensação judicial no valor total de R\$ 10.171.557,58 (Dez milhões, cento e setenta e um mil, quinhentos e cinquenta e sete mil e cinquenta e oito centavos), os valores são demonstrados na TABELA 1, coluna "g" acima. Foi aplicada a infração VALORES INDEVIDAMENTE COMPENSADOS - GLOSA DE COMPENSAÇÃO INDEVIDA sendo, nesse momento, exaustivamente detalhado os fatos que motivaram a consideração de falsidade dos valores informado pela empresa em GFIP.

Considerando a constatação da falsidade na declaração apresentada pelo sujeito passivo no que concerne à compensação, face a não existência do direito compensatório, é lançada a infração MULTA ISOLADA POR COMPENSAÇÃO COM FALSIDADE DE CRÉDITO JUDICIAL NA DECLARAÇÃO, multa isolada de 150% (cento e cinquenta por cento) calculada sobre o valor indevidamente compensado.

Os valores indevidamente compensados são demonstrados, por competência, na Tabela I - COMPOSIÇÃO DO CAMPO COMPENSAÇÃO INFORMADA EM GFIP, anexada acima.

A conduta dissimuladora ou fraudulenta da Impugnante encontra-se evidenciada no momento em que inseriu dados e informações que não correspondem à realidade fática da empresa (créditos inexistentes), assim como apresentou irregularidades na formalização das compensações realizadas por meio das GFIP's.

Devemos analisar se o § 10 do art. 89 da Lei 8.212/91 exige dolo específico ou não para a falsidade. Observa-se que tal dispositivo não exige dolo específico ou faz menção à Lei 4.502/64. Exige-se apenas a comprovação da falsidade de declaração como infração.

Neste particular, extrai-se da redação do § 10 do art. 89 da Lei 8.212/91 que a aplicação da multa isolada se submete à regra geral do art. 136 do CTN que determina que a responsabilidade por infrações tributárias independe da intenção do agente, ou seja, independe de dolo, sendo necessário apenas a comprovação da falsidade de declaração na GFIP. Assim, não temos que averiguar a intenção do agente em praticar a falsidade de declaração, mas apenas se esta foi praticada e comprovada por meio de elementos fáticos nos autos.

No caso dos autos, entendo que há falsidade na declaração prestada por meio das GFIP's, competências 01/2011 a 13/2011, porque os supostos créditos da Impugnante não existem em seus registros fiscais ou contábeis, nem há qualquer decisão judicial permitindo a realização das compensações efetivadas de forma espontânea pela Impugnante.

Assim, falsa é a declaração sobre um fato que não corresponde à realidade ou não é compatível com o que se esperava que fosse colocado na GFIP, já que, para a realização da compensação, a Impugnante se utilizou de créditos que não existiam em sua escrita contábil, nem há amparo em decisão judicial.

Diante desse quadro, entendo correto o procedimento adotado pelo Fisco de que o sujeito passivo agiu com perfeito conhecimento dos fatos e do direito, mediante aplicação de condutas totalmente injustificáveis perante a escrituração contábil e fiscal. Logo, está caracterizada a prática pela autuada da conduta tipificada no art. 89, § 10, da Lei 8.212/1991 c/c art. 44, § 1º, da Lei 9.430/1996, que decorre a aplicação da multa isolada de 150%.

Lei 8.212/1991:

Art. 89. (...)

§ 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. (g.n.)

Lei 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho 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 15 de junho 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 15 de junho de 2007)

Ressalta-se que, com a edição da Medida Provisória nº 449, de 03 de dezembro de 2008 (posteriormente convertida na Lei 11.941/2009, de 27 de maio de 2009), foi introduzido o § 10 do art. 89 da Lei 8.212/1991. Assim, para os fatos ocorridos a partir da publicação da Medida Provisória nº 449/2008, aplicam-se os dispositivos da Lei 9.430/1996, nos casos de lançamento de ofício.

Pelas razões fáticas e jurídicas acima delineadas, as alegações da Impugnante não devem ser acatadas.

Em relação ao pretensão aspecto confiscatório da multa lançada,

melhor sorte não socorre a Impugnante, a teor do art. 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988 que positivou o princípio do não-confisco.

Constituição Federal de 1988:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV- utilizar tributo com efeito de confisco;

Como estampado no art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN), tributo é toda prestação pecuniária compulsória, que não constitua sanção de ato ilícito. A sanção de ato ilícito tem na multa pecuniária uma de suas espécies. Assim, tratando-se de multa pecuniária, não há que falar em princípio não-confisco. Vê-se, claramente, que o CTN extrema os conceitos de tributo e de multa, não havendo identidade entre estes. O princípio do não- confisco (art. 150, IV) somente se aplica a tributos.

Salienta-se que a alegação de que a multa tem caráter de confisco deve ser dirigida a quem cumpre a feitura das leis - no Brasil o Poder Legislativo por meio do Congresso Nacional - sendo certo que as normais legais devem ser aprovadas nos estritos limites definidos pela Constituição da República. Às autoridades administrativas cabe cumprir as determinações legais previstas na norma tributária de regência e ao julgador administrativo examinar se os atos por elas praticados estão de acordo com essa norma legal.

Em se tratando de penalidade e não de tributo, a multa isolada de 150% tem a finalidade de desestimular a prática da ilicitude fiscal não se configurando em confisco como deixa transparecer a Impugnante. A garantia constitucional prevista no art. 150, IV, da Constituição Federal de 1988, diz respeito apenas a tributos, que na definição do próprio texto constitucional, são os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria (art. 145, incisos I, II e III da C.F.). As multas, portanto, não são tributos, como, aliás, já define o Código Tributário Nacional (art. 3º da Lei 5.172/1966), determinando inclusive que estes não se constituam em sanção de ato ilícito, distinguindo-os assim exatamente das multas, que visam punir uma conduta ilegal.

Deixo consignado ainda que as ementas de acórdãos da jurisprudência administrativa e judicial trazidas à colação não constituem normas complementares da legislação tributária, tampouco vincula a administração tributária, pois inexistente lei que lhe confira a efetividade de caráter normativo.

Assim, pelas razões já delineadas nesse voto, conclui-se que na presente autuação, a multa isolada de 150% não tem caráter de confisco, conforme suscita a defesa e, foi aplicada de conformidade com a lei; sendo correta a sua exigência.

A atividade administrativa de lançamento é plenamente vinculada ao cumprimento das disposições legais. Além de vinculada, a atividade de lançamento é obrigatória (art. 142 do CTN). Nesse sentido, deverá a autoridade administrativa e ao julgador administrativo cumprir rigorosamente o que tiver sido determinado nos atos legais e normativos vigentes, não lhe sendo permitindo a utilização de discricionariedade, nem mesmo diante de opiniões divergentes da legislação, manifestadas por ilustres doutrinadores.

A alegação de que a multa aplicada no percentual de 150% violaria os princípios constitucionais tributários da legalidade, razoabilidade, proporcionalidade e da vedação ao confisco e, com isso, seria inconstitucional, não será acatada, pois a declaração de inconstitucionalidade exacerba a atribuição originária desse órgão administrativo, que é a de órgão revisor dos atos praticados pela Administração tributária, bem como invade competência atribuída especificamente ao Poder Judiciário pela Constituição Federal.

Nesse mesmo sentido, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) veda aos membros de Turmas de julgamento afastar a aplicação de lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade, conforme o enunciado da Súmula nº 2 (Portaria MF nº 383, publicada no DOU de 14/07/2010), transcrito a seguir:

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

Com isso, rejeita-se a pretensão da Impugnante.

- DA GLOSA DE COMPENSAÇÃO DECORRENTE DA RETENÇÃO 11% SOBRE NOTAS FISCAIS DE PRESTAÇÃO SERVIÇOS

Do Erro Identificado na Competência 06/2011.

A Impugnante alega que ocorreu equívoco na glosa de compensação de R\$ 1.811,42, conforme planilha elaborada pelo Fisco, para a competência 07/2011, tendo em vista que o valor de retenção das notas fiscais nº 2327 e 2328, com código de controle nº BbDuESiPIX60000-7, é de R\$ 2.811,54 (dois mil oitocentos e onze reais e cinquenta e quatro centavos) e foi utilizado para fins de compensação apenas a quantia de R\$ 1.811,54 (mil oitocentos e onze reais e cinquenta e quatro reais).

Em Diligência Fiscal (fls. 1167/1176), a Fiscalização informa o seguinte:

“[...] 4.2. A empresa anexou aos autos da impugnação as notas fiscais nº 2327 e

2328. O valor destacado nas notas fiscais relativo a retenção é respectivamente de R\$ 1.874,55 e R\$ 2.291,10, totalizando a retenção de R\$ 4.165,65.

Analizando as informações e documentos apresentados na impugnação essa autoridade fiscalerce os seguintes comentários:

A empresa informa em impugnação que o problema ocorreu na competência 07/2011, porém conforme data de emissão das notas fiscais e Planilha II - anexa ao REFISC o ocorrido é referente a competência 06/2011:

(g.n.)

O valor compensado em GFIP relativo a retenção de 11% na competência de 06/2010 foi de R\$ 310.301,46:

O valor considerado no procedimento fiscal como retenção comprovada na competência foi de R\$ 308.490,04, assim ocorrendo a divergência de R\$ 1.811,54, retenção não comprovada pela empresa, montante objeto de Auto de Infração:

A auditoria fiscal, utilizando como base planilha apresentada pela empresa, relativamente as NF's nº 2327 e 2328 reputou o valor de R\$ 2.811,54, quando deveria ter considerado o valor de R\$ 4.165,65. A diferença referente a esse fato é de R\$ 1.354,11 (R\$ 4.165,65 - R\$ 2.811,54).

A retenção não comprovada na competência 06/2011 foi de R\$ 1.811,54, considerando o erro na seleção das NF's de R\$ 1.354,11, a divergência deverá ser diminuída desse valor. (g.n.)

Desta forma, em resposta a impugnação, **concluimos que o novo montante de retenção não comprovada pela empresa, devido a não confirmação da existência de notas fiscais de prestação de serviço com destaque de retenção, na competência de 06/2011, é de R\$ 457,46 (R\$ 1.811,54 - R\$ 1.354,11)**

Diante desse quadro fático, para a competência 06/2011, acata-se a alegação da Impugnante para corrigir a glosa de compensação da retenção de 11%, referente às notas fiscais nº 2327 e 2328. E, com isso, o valor inicialmente lançado **DE R\$ 1.811,54** deverá ser corrigido **PARA R\$ 457,46** - valor sem aplicação de juros de mora e sem multa de mora.

Da Glosa dos Valores de Retenção de 11% Declarados em GFIP.

A Impugnante confirma que houve algumas inconsistências na informação do crédito relativo a notas fiscais de retenção em GFIP, porém informa que não houve má-fé ou intuito de sonegar, alega que as divergências apontadas pela Fiscalização decorrem de notas fiscais canceladas após a prestação de informações em GFIP, sendo que as referidas notas fiscais foram canceladas e a empresa não retificou as GFIP's em tempo hábil conforme determinado pela legislação vigente. Afirma que, embora tenha sido identificadas inconsistências na compensação dos créditos decorrentes de retenção (11%), a Fiscalização deixou de considerar os demais pagamentos antecipados que ensejou a retenção da contribuição previdenciária e, por consequência, o crédito tributário, que supre de forma integral a glosa efetuada. Com isso, solicita que sejam

canceladas a glosa de compensação de retenção de 11% (prestador de serviços) e a multa isolada de 150% proveniente dos valores de retenção de 11% declarados em GFIP.

Tais alegações devem ser acatadas somente para o cancelamento da multa isolada de 150% e, com relação ao cancelamento da glosa de compensação de retenção de 11%, não serão acolhidas. Vejamos os fundamentos de cada hipótese a seguir descritos.

No tocante ao cancelamento da glosa de compensação dos valores de retenção de 11% declarados em GFIP, entendo que a alegação da Impugnante não deve ser acolhida, já que o valor total informado em GFIP nas competências 02/2011, 05/2011, 06/2011, 07/2011 e 09/2011, antes do início do procedimento fiscal, como compensação de retenção de 11% sobre nota fiscal de prestação de serviço é maior que o efetivamente destacado nas notas fiscais de prestação de serviços apresentadas pela empresa, conforme Tabela III de fls. 1174 (Diligência Fiscal).

Nesse passo, conquanto a Diligência Fiscal de fls. 1167/1176 sinalize que, nas competências 01/2011 a 08/2011, existem notas fiscais canceladas, as quais conteriam o valor de retenção de 11% na ordem de R\$ 276.608,34, este valor não deve ser admitido como justificativa para desencadear a compensação realizada pela Impugnante nas GFIP's, já que as notas fiscais canceladas não são capazes de gerar crédito líquido e certo. Pelo contrário, os valores de retenção de 11% das notas fiscais canceladas deixam de existir como crédito nos registros contábeis da empresa e, por consectário lógico, não podem ser utilizados como créditos para viabilizar a compensação pretendida pela Impugnante nas competências 02/2011, 05/2011, 06/2011, 07/2011 e 09/2011.

Com relação ao cancelamento da multa isolada de 150% proveniente dos valores de retenção de 11% declarados em GFIP, entendo que a alegação da Impugnante deve ser acolhida. Isso porque - apesar de reconhecer a existência da materialidade dos valores glosados, uma vez que ficou demonstrada a existência de valor de compensação de retenção de 11% sobre nota fiscal de prestação de serviço maior que o efetivamente destacado nas notas fiscais de prestação de serviços - a Fiscalização não demonstrou a materialidade de fatos capazes de ensejar a falsidade da declaração apresentada pela Impugnante nos seus documentos contábeis.

É necessário que a Fiscalização aponte elementos mínimos juntados aos autos capazes de afirmar que as informações contidas na GFIP estão eivadas de falsidades com os registros contábeis da empresa. Noutras palavras, devem existir indícios ou elementos probatórios convergentes no sentido de que as informações contidas nas GFIP são inexistentes ou que as informações das GFIP's provêm de elementos fáticos não caracterizados dentro dos registros contábeis da empresa. Portanto, para a aplicação da multa isolada de 150%, decorrente da compensação realizada nas GFIP's, é imprescindível que os supostos créditos da Impugnante não existam em seus registros fiscais ou contábeis.

No caso dos autos, após diligência fiscal, para demonstrar a aplicação da multa isolada, a Fiscalização informou o seguinte:

4.5. Salientamos que, independente da veracidade da existência de notas

fiscais canceladas após declaração em GFIP a infração "VALORES INDEVIDAMENTE COMPENSADOS -GLOSA DE RETENÇÃO (PRESTADOR)" deverá ser mantida, pois o valor total informado em GFIP, antes do início do procedimento fiscal, como compensação de retenção de 11% sobre NF é maior que o efetivamente destacado nas notas fiscais de prestação de serviços apresentadas pela empresa, assim efetuada a GLOSA dos valores informado a maior em GFIP.

Para esclarecimentos dos fatos intimamos a empresa, em Termo de Início de Procedimento Fiscal - Diligência - TIFP-D, para comprovar o efetivo cancelamento de Notas Fiscais de prestação de serviços como afirmado na impugnação, apresentando: 1. Relação de notas fiscais canceladas com número NF, Data de Emissão, Data Cancelamento, Vr Total NF, Vr Total Retenção, Vr Retenção utilizado em GFIP; 2. Apresentar as notas fiscais canceladas e respectivo comprovante de cancelamento; 3.

Informação do lançamento contábil realizado relativo ao cancelamento das Notas Fiscais.

A empresa apresentou planilha com a relação das notas fiscais canceladas no período, juntamente com a cópia das notas fiscais, a primeira via das notas fiscais, para comprovação do cancelamento, foi verificada por essa fiscalização no estabelecimento da empresa (cópia das notas fiscais anexadas ao processo).

(...)

4.11. Em relação a informação da empresa confirmando inconsistências na informação do crédito relativo a notas fiscais de retenção em GFIP, porém informa que não houve má-fé ou intuito de sonegar, alega que as divergências apontadas pelo fisco decorrem de notas fiscais canceladas após a prestação de informações em GFIP, salientamos que:

Constatamos a existência de notas fiscais de prestação de serviços, com destaque de retenção, canceladas nas competências onde houve erro da informação do crédito de retenção em GFIP, porém o valor das notas fiscais canceladas não explica totalmente a divergência encontrada, haja visto (sic), conforme pode ser observado na TABELA III acima, que **em algumas competências o valor da divergência é maior que o total das notas fiscais canceladas**.

Além disso não foi possível verificar a data de cancelamento das notas fiscais, a verificação dessa data seria fundamental para confirmar a alegação da empresa que houve o cancelamento após a declaração da GFIP. Em procedimentos comerciais, é de praxe que o cancelamento das notas fiscais não ocorra em longo espaço de dias. A declaração das notas fiscais de retenção em GFIP é realizada pela data de emissão e deve constar na GFIP entregue no dia 7 do mês seguinte. Considerando a data de emissão de algumas notas fiscais e a data de entrega da GFIP (dia 7 do mês seguinte), algumas notas fiscais **permaneceram válidas por mais de 20 dias (Diligência Fiscal de fls.**

1167/1176) (g.n.)

Entendo que, a mera invocação da condição de que “**em algumas competências o valor da divergência é maior que o total das notas fiscais canceladas**” e de que “**além disso não foi possível verificar a data de cancelamento das notas fiscais**” (Diligência Fiscal de fls. 1167/1176), sem a descrição de determinado comportamento típico que o vincule concreta e subjetivamente à prática de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, por meio da GFIP, não constitui fator suficiente para permitir uma imputação de multa isolada prevista no § 10 do art. 89 da Lei 8.212/1991 c/c o § 1º do art. 44 da Lei 9.430/1996.

Isso porque os próprios documentos contábeis da empresa registram todos os fatos e atos desempenhados para o cancelamento das notas fiscais canceladas e, em grandes corporações, empresas submetidas às regras da Lei 6.404/1976 (Lei das Sociedades Anônimas - LSA), que é o caso dos autos, há controles e auditorias exatamente porque nem mesmo os administradores têm como saber tudo o que se passa.

De fato, houve cancelamento de notas fiscais que continham o valor de retenção de R\$ 276.608,34 nas competências 01/2011 a 08/2011, conforme Tabela III da Diligência Fiscal (fls. 1167/1176); enquanto o valor da glosa de compensação indevida de retenção de 11% efetuada pela Fiscalização é de R\$ 273.742,94, apurado nas competências 02/2011, 05/2011, 06/2011, 07/2011 e 09/2011.

Também, constata-se que, nas demais competência do ano de 2011, a Impugnante não se utilizou por completo e na própria competência, nem em competências subsequentes dentro do período submetido à auditoria fiscal (01/01/2011 a 31/12/2011), créditos de retenção de 11% de forma integral, consoante Tabela II do Relatório Fiscal (fl. 25). Por exemplo, extrai-se dessa Tabela II que, na competência 04/2011, o valor de retenção de 11% era de R\$ 620.599,60; por sua vez, a Impugnante informou em GFIP o valor de compensação de R\$ 439.239,08.

Assim, havendo notas fiscais de retenção de 11% canceladas e valor de retenção que efetivamente não foi compensado dentro do período fiscalizado (ano de 2011), é possível a ocorrência de uma declaração em campo da GFIP supondo situação de fato que, se existisse, tornaria a compensação realizada por período mensal (competência mês a mês) legítima.

Diante desse quadro fático, no mínimo existe dúvida com relação à ocorrência da falsidade na declaração apresentada por meio das GFIP's, porque o preenchimento inconsistente das GFIP's também pode ser decorrente de erro de fato, este oriundo das notas fiscais canceladas ou dos registros contábeis da empresa (valores de retenção de 11% maior que o valor compensado na GFIP). Isso, por si só, permite a aplicação da regra estampada no artigo 112 do CTN², que estabelece - em caso de dúvida na natureza ou nas circunstâncias materiais do fato - uma interpretação de maneira mais favorável ao sujeito passivo.

Dessa maneira, entendo que - nas competências 02/2011, 05/2011, 06/2011, 07/2011 e 09/2011 - seja excluída a multa isolada de 150% dos valores provenientes da compensação de retenção de 11% (prestador de serviços) - no valor de R\$ 410.614,56 - já que, a teor do § 10 do art. 89 da Lei 8.212/1991, a falsidade da declaração não é presumida pelo preenchimento inconsistente no campos de valores compensados na GFIP, ela deve ser materializada e depende de demonstração pela Fiscalização, fato este não evidenciado nos autos.

- DA ALÍQUOTA SAT/GILRAT

Da Questão de Direito.

No caso da contribuição social destinada ao Seguro de Acidente do Trabalho - SAT/GILRAT, o STJ afirma que a alíquota irá variar de acordo com o risco de cada empresa. Assim, a alíquota pode variar da filial para a matriz se houver CNPJ's diferentes. Nesse sentido vejamos o enunciado de sua súmula:

Súmula 351-STJ: A alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do

Trabalho (SAT) é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da **atividade preponderante** quando houver apenas um registro. (g.n.)

Com base nesse enunciado da Súmula 351 do STJ, observa-se que a alíquota da contribuição destinada ao SAT/GILRAT é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro. Com isso, no caso de contribuição devida ao SAT/GILRAT, cada estabelecimento com CNPJ próprio pode exercer atividade preponderante cujo risco de acidentes do trabalho seja considerado leve (alíquota 1%), médio (alíquota 2%) ou grave (alíquota 3%), daí a possibilidade de diferenciação de alíquotas para cada estabelecimento com CNPJ próprio.

A definição de “atividade preponderante” utilizada para o SAT/GILRAT está relacionada ao número de segurados empregados e trabalhadores avulsos que desempenham cada atividade submetida a risco e não com a atividade econômica desenvolvida, ou o objetivo final da atividade empresarial, este utilizado como parâmetro para o conceito de “atividade preponderante” das contribuições devidas a outras Entidades e Fundos/Terceiros (art. 581, §§ 1º e 2º, da CLT³). Entendimento extraído de manifestação do Superior Tribunal de Justiça - STJ, proferida no REsp 1.634.693-RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 22/11/2016 (Info 594).

Logo, a contribuição social destinada ao SAT/GILRAT está diretamente relacionada com o risco que cada empregado sofre, razão pela qual existe motivo para a diferenciação de acordo com a matriz ou filial da empresa (sociedade empresária).

Importante mencionar, ainda, que o STJ já afirmou - em sede de recurso especial repetitivo (Resp 1.355.812/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 31.5.2013) - que a filial é uma espécie de estabelecimento empresarial, fazendo parte do acervo patrimonial de uma única pessoa jurídica, partilhando dos mesmos

sócios, contrato social e firma ou denominação da matriz. Nessa condição, a filial de uma empresa (sociedade empresária) consiste, conforme doutrina majoritária, em uma universalidade de fato, não ostentando personalidade jurídica própria, não sendo sujeito de direitos, tampouco uma pessoa distinta da sociedade empresária.

Dessa maneira, a alíquota da contribuição social destinada ao SAT/GILRAT será apurada de acordo com o grau de risco desenvolvido em cada estabelecimento da empresa, individualizada pelo seu CNPJ de cada filial, tendo em vista que a Impugnante possui diversos estabelecimentos (filiais) com mais de 1 (uma) atividade econômica preponderante dentro do território nacional.

Da Diferenciação da Alíquota destinada ao SAT/GILRAT.

Segundo a Fiscalização, a Impugnante declarou em GFIP o CNAE 4211- 1/01 e utilizou a alíquota de SAT de 2%, conforme as GFIP's entregues nas competências 01/2011 a 13/2011. Entretanto, a Fiscalização entende que a alíquota destinada ao SAT/GILRAT correta seria de 3% (três por cento), conforme Anexo V do Decreto nº 3.048/99, Regulamento Geral da Previdência Social - RGPS, já que a atividade preponderante era de construção de rodovias e ferrovias e, com isso, emitiu o Auto de Infração efetuando o lançamento da diferença de 1% (um por cento), considerando esses como valores não declarados e não recolhidos pela empresa.

A Impugnante alega que a Fiscalização aplicou uma única alíquota de 3% (grau de risco grave) a todos os seus estabelecimentos, o que não deve prosperar, uma vez que a empresa mantém tanto o estabelecimento de seu pessoal de obra como também o estabelecimento de pessoal próprio do escritório de administração e planejamento. Com isso, entende que não possui respaldo legal a aplicação de uma alíquota única à título de contribuição destinada ao SAT/GILRAT, pois a legislação vigente determina que o grau de risco da atividade desenvolvida deve corresponder a cada estabelecimento.

Tal alegação será acolhida em parte, pois - após o confronto entre as informações/documentos juntados aos autos como partes integrantes da peça impugnatória e as informações relativas à relação de empregados vinculados aos respectivos estabelecimentos da empresa, contendo a atividade e função exercida, realizado pela auditoria fiscal (Relatório de Diligência Fiscal de fls. 1167/1176) - constatou-se que os empregados alocados nos estabelecimentos (filiais) 08.402.620/0002-40, 08.402.620/0004-01, 08.402.620/0007-54, 08.402.620/0010-50, 08.402.620/0020-21, 08.402.620/0025- 08.402.620/0041-56 e 08.402.620/0045-80 possuem, como atividade preponderante, natureza administrativa, tendo em vista que a maioria dos empregados foram alocados nos cargos de auxiliar administrativo, auxiliar de escritório, auxiliar de serviços gerais, advogado júnior, assistente contábil júnior e outros cargos gerenciais/administrativos. Assim, para esses estabelecimentos deve ser considerado como atividade preponderante o grau de risco de acidentes do trabalho médio (alíquota de 2%), conforme havia declarado a Impugnante em suas GFIP's entregues nas competências 01/2011 a 13/2011, e, por consequência, nestes estabelecimentos os valores apurados a título de divergência de GILRAT sobre bases declaradas objeto de Auto de Infração (fl. 5) são indevidos.

Para os empregados alocados nos estabelecimentos 08.402.620/0001-69, 08.402.620/0006-73, 08.402.620/0009-16, 08.402.620/0012-11, 08.402.620/0013-00, 08.402.620/0014-83, 08.402.620/0030-01, 08.402.620/0035-08, 08.402.620/0039-31, 08.402.620/0040-75 e 08.402.620/0043-18, verifica-se que estes possuem, como atividade preponderante, natureza de Construção Civil/Rodovias, pois a maioria dos empregados, para cada estabelecimento, são alocados em cargos de carpinteiro, eletricista, engenheiro civil, montador andaime, pedreiro, servente, armador, motorista veículo pesado e outros cargos de natureza de construção civil/rodovias. Dessa maneira, impõe afirmar que, para esses estabelecimentos, deve ser considerado o percentual de GILRAT de 3% (três por cento), conforme Anexo V do Decreto nº 3.048/99, diferente do informado pela Impugnante em GFIP,

E, por consequência, são devidos os valores apurados a título de divergência de GILRAT sobre bases declaradas objeto de Auto de Infração (fl. 5).

Dessa maneira - para os estabelecimentos (filiais) 08.402.620/0002-40, 08.402.620/0004-01, 08.402.620/0007-54, 08.402.620/0010-50, 08.402.620/0020-21, 08.402.620/0025-36, 08.402.620/0041-56 e 08.402.620/0045-80, a contribuição social lançada a título de divergência de GILRAT sobre bases declaradas deve ser retificada nas competências 01/2011 a 13/2011, uma vez que as GFIP's entregues com a declaração de alíquota 2% estão corretas. Para isso, as contribuições devidas, contendo a exclusão da diferença de alíquota desses estabelecimentos, serão relacionadas na Tabela 1 deste voto (DE - PARA, item IV do voto).

- DA RETIFICAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO SAT/GILRAT.

Considerando que os estabelecimentos (filiais) 08.402.620/0002-40, 08.402.620/0004-01, 08.402.620/0007-54, 08.402.620/0010-50, 08.402.620/0020-21,

08.402.620/0025-36, 08.402.620/0041-56 e 08.402.620/0045-80 possuem como atividade preponderante o grau de risco de acidentes do trabalho médio - alíquota de 2% para a contribuição destinada ao SAT/GILRAT — impõe-se reconhecer que as GFIP's entregues pela Impugnante nas competências 01/2011 a 13/2011, contendo a alíquota de 2%, estão em conformidade com o Anexo V do Decreto nº 3.048/99, Regulamento Geral da Previdência Social - RGPS, e, por consectário lógico, a contribuição social inicialmente lançada a título de divergência de GILRAT sobre bases declaradas deve ser retificada nos termos do demonstrativo sintético da Tabela 1 (DE - PARA) abaixo.

A Tabela 1 contém os valores originais lançados por código de receita, sem juros de mora e sem multa de ofício de 75%, consolidado em 25/01/2016, sendo que os seus valores foram extraídos do Relatório de Diligência Fiscal (fls. 1167/1176).

Tabela 1 (DE - PARA): Código de Receita 2158 - SAT/GILRAT.

TABELA 1 - RECALCULO DA CONTRIBUIÇÃO DEVIDA RELATIVO A DIVERGÊNCIA DE GILRAT

Mês	Valor GILRAT informado em GFIP Empresa (a)	Vr GILRAT Calculado, alíquota 3% para todos os estabelecimentos (b)	Divergência GILRAT calculado no Procedimento Fiscal (c=b-a)	Divergência GILRAT Lançada Indevidamente no Procedimento Fiscal (d)	Divergência GILRAT não Declarado e não Recolhido pela empresa (estabelecimentos sem comprovação de cargos administrativos) (e)
01/2001	109.593,72	163.841,52	54.247,80	14.083,99	40.163,81
02/2011	104.733,94	156.490,61	51.756,67	13.582,07	38.174,61
03/2011	101.221,08	151.100,09	49.879,01	13.914,79	35.964,22
04/2011	86.412,56	128.937,39	42.524,82	11.891,93	30.632,89
05/2011	82.713,17	123.095,46	40.382,29	10.319,99	30.062,31
06/2011	95.486,56	142.258,51	46.771,95	11.924,70	34.847,25
07/2011	95.318,36	139.951,79	44.633,43	10.127,47	34.505,96
08/2011	97.501,16	145.710,98	48.209,82	11.744,25	36.465,57
09/2011	80.652,27	119.993,29	39.341,01	10.836,10	28.504,92
10/2011	74.798,91	111.471,83	36.672,91	10.648,32	26.024,60
11/2011	70.576,10	105.603,87	35.027,77	10.526,38	24.501,39
12/2011	59.202,96	88.554,87	29.351,92	9.242,00	20.109,91
13/2011	47.476,70	71.163,25	23.686,55	8.896,02	14.790,52
TOTAL	1.105.687,50	1.648.173,46	542.485,96	147.738,00	394.747,96

Legenda da Tabela 1: (i) A coluna “c” demonstra o valor total da contribuição de GILRAT, não recolhida pela empresa, calculado inicialmente no Auto de Infração lavrado no procedimento fiscal. (ii) A Coluna “d” contém o valor total da diferença da contribuição de GILRAT de 1% indevidamente apurado e lançado no procedimento fiscal, total relativo aos estabelecimentos cuja atividade preponderante é cargos de natureza administrativa, alíquota GILRAT de 2% (dois por cento), conforme informado

pela empresa em GFIP. E (iii) A Coluna “e” representa a contribuição de GILRAT não declarado e não recolhido pela empresa, relativo a divergência na informação da alíquota de GILRAT em GFIP. Valor relativo a divergência de 1% (um por cento) da alíquota de GILRAT dos estabelecimentos com preponderância de cargos de natureza Construção Civil / Rodovias, CNAE 4211-1/01 (Construção de Rodovias e Ferrovias), alíquota de GILRAT de 3% (três por cento).

Desse modo, o lançamento fica retificado, conforme Tabela 1 retromencionada, permanecendo no lançamento os valores indicados na última coluna, denominada de “Divergência GILRAT não Declarado e não Recolhido pela empresa (e)”, sem juros de mora e sem multa de ofício.

- CONCLUSÃO:

Diante do exposto, VOTO no sentido de considerar PROCEDENTE EM PARTE a impugnação, para que:

seja excluído o valor de R\$ 1.354,11 da glosa de compensação da retenção de 11% na competência 06/2011 (DE: R\$ 1.811,54; PARA R\$ 457,46 — valor sem aplicação de juros de mora e sem multa de mora), que foi lançado a título de Valores Indevidamente Compensados - Glosa de Retenção (PRESTADOR);

nas competências 02/2011, 05/2011, 06/2011 (após retificação retromencionada), 07/2011 e 09/2011, seja excluída a multa isolada de 150%, incidente sobre os valores oriundos da compensação de retenção de 11% (prestador de serviços),

R\$ 410.614,56; e

seja retificado o valor lançado a título de contribuição destinada ao SAT/GILRAT conforme demonstrativo de Tabela 1 do voto (DE: R\$ 542.485,96; PARA R\$ 394.747,96 - valor sem aplicação de juros de mora e sem multa de ofício de 75%), mantendo o crédito remanescente.

Em razão do total do valor retificado (exonerado) - devidamente mencionado nos itens (i), (ii) e (iii) acima - ser inferior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais), não cabe recurso de ofício (remessa necessária) ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CAREF, nos termos do inciso I do art. 34 do Decreto 70.235/1972 c/c o art. 1º da Portaria MF nº 63, de 9/2/2017.

Destarte, não merece provimento o recurso voluntário.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, para negar-lhe provimento.

(Assinado digitalmente)

Daniel Melo Mendes Bezerra