



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

Processo n° 10580.720222/2014-26
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 2402-005.177 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de abril de 2016
Matéria COMPENSAÇÃO. MULTA ISOLADA.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado GDK S.A. EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/08/2012

NULIDADE FORMAL. INEXISTÊNCIA. RECURSO DE OFÍCIO.

Não apontado objetivamente vício formal no auto de infração, por parte da decisão *a quo*, cumpre dar provimento ao recurso de ofício no particular, devendo o processo retornar à instância de primeiro grau para exame das demais questões suscitadas na impugnação.

RECURSO DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE DE AGRAVAMENTO DA SITUAÇÃO DA PARTE FAZENDA PÚBLICA.

Em sede de recurso de ofício, não cabe reforma nos termos da decisão de primeiro grau, quando acarrete agravamento na situação da Fazenda Pública.

Recurso de Ofício Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de voto, dar parcial provimento ao recurso de ofício, para fins de que, quanto às competências 10/2009 e 12/2009 (incluído décimo terceiro) e 09/2011 a 12/2011 (incluído décimo terceiro), seja afastada a declaração de nulidade formal do lançamento, devendo o processo retornar à DRJ/FNS para o reexame das questões não enfrentadas no julgamento de primeiro grau, face aos autos de infração de DEBCAD nº 51.057.568-4 e nº 51.057.569-2. Quanto às demais competências, não cabe reforma da decisão de primeiro grau.

Ronaldo de Lima Macedo - Presidente.

Ronnie Soares Anderson - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ronaldo de Lima Macedo, Kleber Ferreira de Araújo, Lourenço Ferreira do Prado, Ronnie Soares Anderson, Wilson Antônio de Souza Corrêa, Marcelo Oliveira, João Victor Ribeiro Aldinucci e Marcelo Malagoli da Silva.

Relatório

Trata-se de recurso de ofício interposto contra acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis (SC) - DRJ/FNS, que julgou nulos, por vício formal, os lançamentos constantes dos autos de infração de DEBCAD nº 51.057.568-4 e nº 51.057.569-2 (fls. 6/93).

Conforme respectivo "Relatório Fiscal" (fls. 87/93), no auto de infração de DEBCAD nº 51.057.568-4 foram lançadas contribuições sociais previdenciárias que foram indevidamente compensadas nas GFIP referentes a competências compreendidas no período de 01/2009 a 08/2012, sendo que no auto de infração de DEBCAD nº 51.057.569-2 está sendo exigida a multa isolada de 150% prevista no § 10 do artigo 89 da Lei nº 8.212/91, face ao entendimento de que a compensação de créditos inexistentes configura a falsidade das declarações de compensação.

As razões de impugnação (fls. 100/414) foram assim resumidas pelo aresto atacado (fls. 2108/2110):

Afirma que foi autuada indevidamente e que, inclusive, detém saldo creditício favorável não apreciado administrativamente.

Aduz que a dignidade da pessoa jurídica também foi protegida pela Constituição Federal de 1988.

Assevera que o presente processo deve ser regido pela Lei Federal nº 9.784/1999.

Alega que os autos de infração de DEBCAD nº 51.057.568-4 e nº 51.057.569-2 estão contaminados por vício insanável de ordem formal, visto que não expõem fundamentos fáticos e legais que os justifiquem.

Diz que a motivação indicada nas autuações hostilizadas é completamente abstrata e infundada.

Afirma que os autos de infração impugnados não trazem elementos que comprovem a ocorrência de compensações irregulares.

Requer que os autos de infração de DEBCAD nº 51.057.568-4 e nº 51.057.569-2 sejam anulados com base no disposto no artigo 53 da Lei nº 9.784/1999.

Assevera que, ao contrário do que alega a autoridade fiscal, atendeu dentro prazo o Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIPF de fls. 02/03, já que, em 14 de fevereiro de 2014, protocolou termo de entrega de documentos (fls. 145/146), acompanhado de duas pastas de documentos com justificativas e comprovações das compensações.

Frisa que a data em que deve ser considerada intimada do TIPF de fls. 02/03 é 28 de janeiro de 2014, conforme demonstrado pelo documento de fl. 144, e que o referido TIPF concedeu prazo de 20 (vinte) dias para oferecimento de resposta.

Afirma que o procedimento fiscal que deu origem aos autos de infração impugnados foi realizado de maneira totalmente viciada, já que tanto o termo de entrega de documentos reproduzido às fls. 145/146, como as pastas de documentos que o acompanharam, foram desconsideradas pela autoridade fiscal.

Aduz que, durante o procedimento fiscal, a autoridade lançadora não efetuou nenhum contato, seja ele por telefone, presencial ou e-mail, se limitando exclusivamente ao “envio do MPF via caixa postal e-cac”.

Alega que as compensações foram devidamente realizadas com créditos provenientes de retenções efetuadas por clientes e referentes a recolhimentos efetuados a maior, sobre 1/3 de férias e aviso prévio.

Assevera que as Guias da Previdência Social - GPS apresentadas juntamente com as impugnações comprovam as retenções que foram usadas como crédito nas compensações.

Diz que existem dois processos judiciais em tramitação com pedidos de não incidência de “INSS” sobre 1/3 de férias e aviso prévio.

Aduz que “em relação ao 1/3 de férias, existe tutela antecipada concedida nos autos da Ação Ordinária de nº 18154-46.2010, em trâmite na 3ª Vara Federal de Salvador/BA, suspendendo a exigibilidade da contribuição previdenciária incidente sobre o adicional de 1/3 (um terço) de férias e os 15 (quinze) primeiros dias de afastamento do empregado doente”.

Afirma que “possui boa-fé e completo interesse em que a verdade real dos fatos venha a lume, vez que sempre se encontrou em completa regularidade fiscal”.

Aduz que as multas exigidas nos autos de infração de DEBCAD nº 51.057.568-4 e nº 51.057.569-2 ferem os princípios constitucionais do não-confisco, da proporcionalidade e da capacidade contributiva, e o disposto nos artigos 5º, inciso XIII, e 170, *caput*, da Constituição Federal.

Aduz que as multas exigidas nos autos de infração de DEBCAD nº 51.057.568-4 e nº 51.057.569-2 não podem subsistir “*face à impossibilidade de o Estado legislar de modo abusivo ou imoderado*”.

Requer prazo de 30 (trinta) dias para juntada de mais comprovantes de retenção e GPS's referentes ao período fiscalizado.

Requer, por fim, sucessivamente, a declaração de nulidade dos autos de infração de DEBCAD nº 51.057.568-4 e nº 51.057.569-2; a declaração de improcedência das referidas autuações; e o cancelamento da multa isolada de 150%. Ademais, requer a realização de perícia contábil por auditor-fiscal não ligado ao presente feito.

A instância de primeiro grau (fls. 2105/2112) considerou nulos, por vício formal, os indigitados lançamentos, dando azo à interposição do recurso ora examinado.

Registre-se que o contribuinte, devidamente cientificado dos termos daquela decisão (fl. 2309), não interpôs recurso voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronnie Soares Anderson, Relator

Atendidos os pressupostos para a interposição do recurso de ofício, cabe enfrentá-lo, sendo necessário, de início, transcrever os termos da fundamentação do aresto da instância *a quo*, para a compreensão do entendimento então sufragado.

1. Nulidade por vício formal

A Autuada, em sede de impugnação, aduz, entre outras alegações, que os lançamentos consubstanciados nos autos de infração de DEBCAD nº 51.057.568-4 e nº 51.057.569-2 são nulos, porquanto a auditora-fiscal atuante não apreciou os esclarecimentos e documentos apresentados dentro do prazo concedido no Termo de Início de Procedimento Fiscal reproduzido às fls. 02/03, para demonstrar a legitimidade das compensações declaradas em GFIP. Visando comprovar sua alegação, apresentou o Termo de Entrega de Documentos reproduzido às fls. 145/146.

De fato, analisando os autos, verifica-se que deve ser dada razão à Autuada.

O Termo de Ciência por Decurso de Prazo reproduzido à fl. 05 demonstra que a Autuada deve ser considerada intimada do Termo de Início de Procedimento Fiscal reproduzido às fls. 02/03 somente no dia 28 de janeiro de 2014, consoante o disposto no artigo 23, inciso III, e §2º, inciso III, alínea “a”, do Decreto nº 70.235/1972.

Já o Termo de Entrega de Documentos reproduzido às fls. 145/146 demonstra que a sua apresentação na Delegacia da Receita Federal do Brasil em Salvador/BA, juntamente com as duas pastas a que faz referência o servidor que o recebeu, ocorreu dentro do prazo de 20 dias concedido no Termo de Início de Procedimento Fiscal reproduzido às fls. 02/03, pois o protocolo de recebimento registra a data de 14 de fevereiro de 2014.

Resta evidente, portanto, que não corresponde à realidade a afirmação da auditora-fiscal atuante, efetuada no parágrafo 2.4. do seu relatório (fls. 28 a 34), de que, após ser dada a ciência à Impugnante do Termo de Início de Procedimento Fiscal reproduzido à fl. 05, “a mesma não compareceu, nem efetuou alguma resposta”.

Da mesma forma, também não corresponde à realidade a afirmação da auditora-fiscal atuante, efetuada no parágrafo 3.5 do seu relatório (fls. 28 a 34), de que, mesmo devidamente notificada e intimada, a Impugnante não apresentou “qualquer esclarecimento sobre as compensações efetuadas”.

Verifica-se, portanto, que a fundamentação da glosa das compensações declaradas em GFIP pela Autuada e, conseqüentemente, dos autos de infração de DEBCAD nº 51.057.568-4 e nº 51.057.569-2, está eivada de vício, já que a auditora-fiscal atuante simplesmente desconsiderou a entrega de esclarecimentos e documentos efetuada por meio do Termo de Entrega de Documentos reproduzido às fls. 145/146, sem apresentar nenhuma justificativa para tanto.

Nesse contexto, penso que os lançamentos consubstanciados nos autos de infração de DEBCAD nº 51.057.568-4 e nº 51.057.569-2 devem ser declarados nulos, já que a Impugnante, por não saber os motivos pelos quais a auditora-fiscal autuante não aceitou os esclarecimentos e documentos que apresentou para tentar demonstrar a legitimidade das compensações declaradas em GFIP, não teve como exercer adequadamente o seu direito de defesa. Cabe observar, também, que a declaração de nulidade visa evitar a ocorrência de supressão de instância no que se refere ao direito da Impugnante de demonstrar o seu alegado direito à compensação.

Ante o exposto, voto pela declaração de nulidade dos lançamentos consubstanciados nos autos de infração de DEBCAD nº 51.057.568-4 e nº 51.057.569-2, com fulcro no artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/1972.

A DRJ/FNS, para amparar sua compreensão de que teria havido vício formal nas autuações guerreadas, aponta algumas incorreções no Relatório Fiscal, as quais, entendo, ou não se traduzem em vício formal, mas sim material, ou ainda são citadas de maneira descontextualizada, sem levar em consideração as demais informações constantes naquele documento.

Com efeito, observe-se, inicialmente, que a auditoria fiscal realizada teve por objetivo verificar a correção das compensações informadas em GFIP, tendo sido intimada a empresa para efetuar os detalhamentos referentes ao período compreendido entre jan/2009 e out/2010.

No item 2.2 do Relatório Fiscal está dito expressamente que o contribuinte foi instado a "efetuar os devidos detalhamentos nos prazos indicados", e que "findo o prazo, dado nas notificações, a empresa em epígrafe procedeu os detalhamentos, mas tais detalhamentos não foram satisfatórias para fazer frente a compensação declarada" em GFIP.

Na sequência - itens 3.2 a 3.4 do documento - é explicitada a avaliação das provas entregues:

3.2 A empresa **GDK S/A** considerou como recolhimentos indevidos os pagamentos de contribuições previdenciárias incidentes sobre verbas que a legislação previdenciária reputa como base de cálculo e os compensou nas GFIPs. A empresa, mesmo instada, através de intimações, não apresentou nenhuma resposta que fundamente suas compensações sobre as seguintes rubricas: 1/3 de Férias e sobre os primeiros 15 (quinze dias) de afastamento do trabalho em razão de auxílio-doença. Entretanto, todas estas rubricas integram a remuneração dos trabalhadores e desta forma sofrem a incidência da contribuição previdenciária, nos termos do disposto no art. 22, incisos I e II, da Lei 8.212/91. Tais dispositivos legais determinam a incidência da contribuição previdenciária sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços. Por outro lado, o parágrafo segundo do mesmo artigo determina que não integram a remuneração as parcelas de que trata o parágrafo nono do artigo 28 da mesma Lei. Portanto, as rubricas acima elencadas não constam entre as exceções ali tratadas.

3.3 Desta forma, o entendimento não pode ser outro senão o de que sobre tais rubricas incide normalmente o tributo previdenciário. Para afastar a incidência da norma o contribuinte necessita apresentar provimento judicial ou administrativo a ele favorável. Foi intimado a fazê-lo, através da notificação enviada pela ferramenta AUDCOMP, bem como através do TIPF. O contribuinte detalhou a existência de Processo nº 181544620104013300, da 3o. Vara Federal/BA em que foram proferidas decisões judiciais referentes a 1/3 de férias e aos primeiros 15 dias de afastamento do auxílio-doença, do qual é parte, mas que não teve o trânsito em

julgado, conforme sentença constante do processo judicial de número acima citado, anexa a este Relatório Fiscal – RF.

3.4 Com efeito, o referido provimento judicial não ampara as compensações realizadas, posto que a Sentença condiciona a compensação ao julgamento em definitivo, nos termos do disposto no art. 170-A do Código Tributário Nacional – CTN, fato que não ocorreu, conforme pode ser verificado na planilha do andamento processual, anexa a este RF. Conclui-se, portanto, que as contribuições previdenciárias efetivamente recolhidas incidentes sobre as rubricas acima descritas não podem ser tratadas como indébito tributário, não conferindo ao contribuinte qualquer direito creditório passível de compensação. As competências que ensejaram as explanações acima descritas são: 10/2009 e 12/2009 (incluído décimo terceiro); 09/2011 a 12/2011 (incluído décimo terceiro). Transcreveremos a seguir o art. 170-A do CTN:

“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”.

Ora, dos termos do excerto acima, bem como das provas dos autos às fls. 144/254 resta perfeitamente claro que o "detalhamento" levado a efeito pelo contribuinte, nos documentos carreados aos autos, evidenciou que as compensações focadas foram embasadas, ao menos na parte em referência, em ações judiciais versando sobre 1/3 de férias e os primeiros 15 dias de afastamento do auxílio-doença, procedimento o qual não foi aceito pela autoridade fiscal tendo em vista as prescrições do art. 170-A do CTN.

Há, então, somente mera incongruência, fruto de descuido redacional, entre a afirmação disposta no item 2.4 do Relatório Fiscal, no sentido de que o contribuinte após o Termo de Início Fiscal "não compareceu, nem efetuou alguma resposta", e os argumentos discriminados acima, que atestam que os documentos entregues pela empresa no curso da ação fiscal foram submetidos a exame por parte da fiscalização fazendária, ainda que com resultados contrários aos anseios do autuado.

Destarte, não vislumbro nesse aspecto nulidade alguma a ser decretada, pois no tocante às compensações dos períodos supra mencionados, não restou afrontado nenhum procedimento formal por parte da fiscalização, nem cerceamento de defesa, estando a imputação fiscal suficientemente explicada, sendo passível de compreensão tanto por parte da autoridade julgadora seja por parte do sujeito passivo.

Noutro giro, quanto aos lançamentos relativos às demais competências, é forçoso reconhecer vício no lançamento, sendo oportuno fazer primeiro a devida menção ao fundamento da autuação no particular, *verbis*:

3.5 Cumpre ressaltar, também, que *os detalhamentos efetuados na ferramenta AUDCOMP para as demais competências*, referem-se às compensações oriundas de Retenção de 11% (onze por cento), que também foi motivo para notificação e intimação à empresa, sendo instada a justificar tais compensações, *não tendo sido apresentado qualquer esclarecimento sobre as compensações efetuadas*, apesar de devidamente notificada e intimada. A ausência de justificativa pelo não atendimento da notificação e da intimação, bem como a negativa de esclarecimentos que confirmem a existência de crédito decorrente de retenção de 11%, impedem a formação de convicção sobre sua procedência, o que torna tais compensações indevidas, passíveis de glosa. (grifei)

Vale observar o equívoco cometido pela DRJ/FNS ao apontar a frase acima como justificativa para o cancelamento de todo lançamento por vício formal, pois tal frase refere-se somente às competências que não as de out/2009 e dez/2009 (incluído décimo terceiro) e set/2011 a dez/2011, como a mera leitura do Relatório Fiscal elucida.

Não obstante, de fato há documentos nos autos que dizem respeito a supostos recolhimentos indevidos acontecidos no curso dos anos 2009 e 2010 (fls. 148/240), os quais não foram objeto sequer de alusão no Relatório Fiscal. Ou seja, tem-se conjunto de provas no presente processo que foram simplesmente desconsiderados pela autoridade lançadora, sem quaisquer justificativas.

Tal proceder constitui em flagrante cerceamento de defesa, acarretando vício no lançamento, de caráter material todavia, e não formal, forte no inciso II do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.

Nesse contexto, mister é lembrar que o recurso de ofício, à semelhança do reexame necessário regrado pelo § 1º do art. 457 do Código de Processo Civil, possui a natureza jurídica de condição de eficácia da decisão, no caso a da DRJ a qual não se reveste da qualidade de definitividade, no âmbito administrativo, enquanto não reexaminada pelo CARF.

E, exatamente pelo fato de que o recurso de ofício é instituído para preservar a esfera jurídica da parte vencida, não pode seu julgamento ocasionar piora na situação desta, consoante já advertia o Superior Tribunal de Justiça, quanto ao reexame necessário:

Súmula STJ nº 45: No reexame necessário, é defeso ao Tribunal agravar a condenação imposta à Fazenda Pública.

No caso concreto, o afastamento da nulidade por vício formal, substituindo-a por decretação de nulidade material, teria consequências gravosas para o ente fazendário, face às implicações quanto ao decurso do prazo decadencial para eventual lançamento substitutivo, dadas as normas contidas no inciso II do art. 173, e § 4º do art. 150, do CTN.

Também é oportuno trazer à baila as lições de Marcus Vinicius Neder e Maria Tereza Martinez López acerca do tema¹:

Se, por outro lado, a DRJ acolher questão preliminar de cerceamento de defesa, e o Conselho, provocado de ofício, entender que tal questão é improcedente, não deve anular a decisão recorrida, mas prover o recurso de ofício, determinando a devolução do processo à DRJ, para prosseguimento do julgamento em relação a outras questões alegadas pela defesa. Não há neste procedimento qualquer ofensa ao princípio do duplo grau de jurisdição.

Diante desse quadro, cumpre dar provimento ao recurso de ofício para que seja afastada a declaração de nulidade formal do lançamento quanto às competências 10/2009 e 12/2009 (incluído décimo terceiro) e, 09/2011 a 12/2011 (incluído décimo terceiro), para as quais não foi verificado vício formal, devendo o processo retornar para o reexame das questões não abordadas no julgamento de primeiro grau, nos autos de infração de DEBCAD nº 51.057.568-4 e nº 51.057.569-2.

¹ NEDER, Marcus Vinicius e Maria Tereza Martinez López. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado. São Paulo: Dialética, 3ª ed. 2010, pp. 458/458.

Quanto às demais competências, não cabe reforma na decisão de primeiro grau, a qual deve ser mantida por seus fundamentos, posto que a decretação de nulidade material ensejaria piora na situação da Fazenda Pública, em afronta ao princípio da proibição *do reformatio in pejus*.

Como remate, resta mencionar que o equívoco na avaliação do marco temporal do início da fiscalização, levado a efeito pela autoridade lançadora, e citado na decisão de primeira instância, repercussão alguma teve, seja na constituição do crédito tributário, seja no curso do contencioso administrativo.

Ante o exposto, voto no sentido DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso de ofício para fins de que, quanto às competências 10/2009 e 12/2009 (incluído décimo terceiro) e 09/2011 a 12/2011 (incluído décimo terceiro), seja afastada a declaração de nulidade formal do lançamento, devendo o processo retornar à DRJ/FNS para o reexame das questões não enfrentadas no julgamento de primeiro grau, face aos autos de infração de DEBCAD nº 51.057.568-4 e nº 51.057.569-2. Quanto às demais competências, não cabe reforma da decisão de primeiro grau.

Ronnie Soares Anderson.