



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13603.004310/2007-31
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-008.812 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de outubro de 2021
Recorrente MASSA FALIDA DE SETEM SERVICOS TECNICOS DE MONTAGENS E MANUTENCAO EIRELI
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/12/2001 a 31/10/2005

DILIGÊNCIA/PERÍCIA. SÚMULA CARF N.º 163.

A realização de diligência ou perícia pressupõe que a prova não pode ou não cabe ser produzida por uma das partes, ou que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do julgador. Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de perícia.

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2001 a 31/10/2005

TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO ANTECIPADO. NATUREZA JURÍDICA DO TRIBUTO RECOLHIDO. LANÇAMENTO COMPLEMENTAR DE RUBRICA ESPECÍFICA EFETIVADO DE OFÍCIO RELATIVO A TRIBUTO DA MESMA NATUREZA. DECADÊNCIA. SÚMULA CARF N.º 99.

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4.º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato impositivo a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração, cuja natureza seja a mesma das antecipadas, deste modo o prazo decadencial das rubricas lançadas de ofício é contado a partir da ocorrência do respectivo fato impositivo, seguindo a regra das respectivas rubricas de mesma natureza e competência antecipadas e sujeitas a homologação da autoridade administrativa.

LANÇAMENTO FISCAL. INSURGÊNCIA POR ALEGADA EXISTÊNCIA DE CRÉDITOS ACUMULADOS DECORRENTE DE RETENÇÕES DE 11% (ONZE POR CENTO) SOBRE NOTAS FISCAIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. PRETENSÃO DE COMPENSAÇÃO DO VALOR RETIDO

ENTRE ESTABELECIMENTOS DISTINTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA PARA OBSTAR A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.

A compensação de valores retidos sobre notas fiscais de prestação de serviços com cessão de mão de obra só poderá ser realizada no documento de arrecadação GPS referente ao mesmo estabelecimento emitente da nota fiscal, fatura ou recibo, isto é, ao específico estabelecimento que sofreu a retenção, em consonância com o parágrafo § 1.º do art. 31 da Lei n.º 8.212, de 1991.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para declarar a decadência do lançamento no que se refere às competências 12/2001 a 10/2002, inclusive.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos – Presidente Substituto

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sonia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha de Medeiros, Diogo Cristian Denny (Suplente convocado), Samis Antonio de Queiroz, Martin da Silva Gesto e Mário Hermes Soares Campos (Presidente em Exercício). Ausente o conselheiro Ronnie Soares Anderson, substituído pelo conselheiro Diogo Cristian Denny.

Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 1.205/1.217), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão de primeira instância (e-fls. 1.159/1.176), proferida em sessão de 05/03/2009, consubstanciada no Acórdão n.º 02-21.446, da 6.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG (DRJ/BHE), que, por maioria de votos, julgou procedente em parte o pedido deduzido na impugnação (e-fls. 513/533), cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/1999 a 31/10/2005

DECADÊNCIA. INCONSTITUCIONALIDADE. ARTIGO 45 DA LEI N.º 8.212/91.

SÚMULA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

Consideram-se decaídos os créditos tributários lançados com base no artigo 45 da Lei n.º 8.212/91, que determinava o prazo decadencial de 10 anos para as contribuições previdenciárias, por ter sido este artigo considerado inconstitucional pelo Supremo

Tribunal Federal, nos termos da Súmula Vinculante n.º 8, publicada no DOU em 20/06/2008.

RETENÇÃO SOBRE NOTAS FISCAIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. COMPENSAÇÃO DO VALOR RETIDO.

A compensação do valor retido, de que trata o artigo 31 da Lei 8.212/91, deverá ser feita no documento de arrecadação do estabelecimento da empresa que sofreu a retenção.

Lançamento Procedente em Parte

Do lançamento fiscal

O lançamento, em sua essência e circunstância, para o período de apuração em referência, com Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD (e-fls. 3/403 e 435/453; 463/464; 511; DEBCAD 37.029.031-3; com discriminativos retificados e-fls. 1.177/1.199) e respectivo Relatório Fiscal juntado aos autos (e-fls. 465/506), tendo o contribuinte sido notificado em 16/11/2007 (e-fls. 3; 464), foi bem delineado e sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo:

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização contra a empresa SETEM SERVIÇOS TÉCNICOS DE MONTAGENS E MANUTENÇÃO LTDA, no montante de R\$3.120.112,86 (três milhões cento e vinte mil cento e doze reais e oitenta e seis centavos), consolidado em 07/11/2007, que, de acordo com o Relatório Fiscal de fls. 432/473, refere-se a contribuições devidas à Seguridade Social e a Terceiros incidentes sobre as remunerações pagas aos funcionários empregados e contribuintes individuais (adm/autônomos), no período de 12/1999 a 10/2005 [decadência declarada na DRJ para 12/1999 a 11/2001], lançadas nos seguintes levantamentos:

a- CI — pagamentos a contribuintes individuais, valores constantes em GFIP, contabilidade, notas fiscais, folha de pagamento, etc;

b- FP1 — Pagamentos a segurados empregados — período até julho/2001, declarado em GFIP, código de Terceiros 079 (alíquota 5,8%);

c- FP2 — Pagamentos a segurados empregados — período até julho/2001, não declarado em GFIP, código de Terceiros 079 (alíquota 5,8%);

d- FPD — Pagamentos a segurados empregados — período após julho/2001, declarado em GFIP, código de Terceiros 067 (alíquota 3,3%);

e- FPN — Pagamentos a segurados empregados — período após julho/2001, não declarado em GFIP, código de Terceiros 067 (alíquota 3,3%);

f- DAL — diferença de acréscimos legais A ação fiscal foi comandada através do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) de fls. 421 e suas prorrogações de fls. 422/425.

A ação fiscal foi comandada através do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) de fls. 421 e suas prorrogações de fls. 422/425.

Da Impugnação ao lançamento

A impugnação, que instaurou o contencioso administrativo fiscal, dando início e delimitando os contornos da lide, foi apresentada pelo recorrente. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme bem relatado na decisão vergastada, pelo que peço vênias para reproduzir:

O sujeito passivo teve ciência do lançamento em 16/11/2007, e apresentou impugnação em 18/12/2007, consoante documentos de fls. 480/1.084.

Em suas alegações, a defendente argumenta, em síntese, o que se segue.

Inicialmente, ressalta a tempestividade da defesa apresentada.

Ainda em sede preliminar invoca a decadência do lançamento cujos fatos geradores ocorreram entre 12/1999 a 11/2002 [DRJ reconheceu 12/1999 a 11/2001], com fulcro no § 4.º do artigo 150 do Código Tributário Nacional – CTN.

Quanto ao mérito, alega que a fiscalização ignorou os créditos detidos pela pessoa jurídica defendente em face das retenções havidas em suas notas fiscais de serviço.

Argumenta que a fiscalização desconheceu o direito da defendente em compensar integralmente os créditos decorrentes das retenções havidas em nota fiscal, sem qualquer limitação à eventual filial ou unidade no âmbito da qual tais serviços foram realizados.

Alega que tal compensação foi realizada, inclusive, em face da natural centralização das obrigações da defendente, centralização esta que foi devidamente comunicada ao órgão local por meio de ofício protocolado no dia 30/09/2003, às 15:50h, conforme documento de fls. 1.042.

Argumenta que a fiscalização pretende que uma mesma pessoa jurídica pague as suas contribuições por cada unidade (filial) sua que apure débitos (como se tais débitos pudessem existir isoladamente, fora do contexto da unicidade da pessoa jurídica), ainda que no balanço total de suas retenções seus créditos suplantem tais débitos.

Transcrevendo o artigo 31 e seu parágrafo 1.º, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 9.711/98, e o artigo 203, §§ 1.º ao 6.º da Instrução Normativa MPS/SRP 3, de 14 de julho de 2005, alega que o INSS através da referida Instrução Normativa, interpretou de forma inteiramente tendenciosa o referenciado dispositivo legal.

Prossegue argumentando que a impugnante se veria, então, na absurda e impensável situação de deter créditos, posto que alguns de seus estabelecimentos não absorveriam inteiramente os créditos pelas retenções feitas e, ao mesmo tempo, tendo que recolher contribuições em face de outros estabelecimentos, cujos créditos não fossem inteiramente absorvidos pelos débitos.

Alega que mesmo que se no conjunto, os créditos suplantassem os débitos, a impugnante teria que trilhar o moroso procedimento administrativo de restituição, em relação a estes créditos acumulados, pagando mensalmente as contribuições pelos estabelecimentos geradores de débitos.

Argumenta que no caso da impugnante, o valor de 11% retido nas notas fiscais ou faturas emitidas pela impugnante é sempre maior do que o devido (contribuição patronal sobre a folha de pagamento dos empregados).

A realização da devolução do valor que é retido a mais, seja sob a forma de compensação dos valores, seja sob a forma de devolução em espécie esbarra numa série de obstáculos normativos. Alguns obstáculos o são por falta de garantias de que se possam realizar, como a promessa de devolução feita no § 2.º do artigo 31 da Lei 8.212/91 e outros são objetivos, foram instituídos com a clara intenção de dificultar a realização da devolução ao contribuinte, como por exemplo a distorção na interpretação do disposto no § 1.º do mesmo artigo 31, do qual a única interpretação possível, juridicamente factível e defensável, é a que substitui o termo estabelecimento pela pessoa jurídica cedente.

A interpretação dada ao § 1.º do artigo 31 da Lei 8.212/91 pela autarquia previdenciária, em síntese, quer dizer que a impugnante, quando está na condição de devedora da contribuição previdenciária é considerada empresa, mas quando está na condição de credora do valor que tiver retido a mais, é considerada apenas parte de si mesma, ou seja, é considerada apenas estabelecimento.

A impugnante tem e deve ser considerada empresa sempre, tanto no momento em que se lhe atribuem obrigações, quanto no momento em que esta as cumpre, mas também no momento em que as obrigações cumpridas em excesso por evidente defeito da Lei, transformam-na em detentora de direito subjetivo público.

Argumenta que deve-se decretar como inaceitável a discriminação posta no § 6.º do artigo 203 da Instrução Normativa MPS/SRP n.º 03 de 14 de julho de 2005, restabelecendo o direito da impugnante ser considerada como empresa, podendo exercer o seu direito à compensação do valor retido a maior com a contribuição patronal devida sobre a folha de pagamento dos empregados de toda a empresa.

Transcrevendo vários dispositivos da IN 03/2005, alega que esta consagra a unicidade da pessoa jurídica, como sujeito de direitos e obrigações e que em momento algum a IN (mesmo que pudesse fazê-lo) equipara o estabelecimento à pessoa jurídica.

Invocando o artigo 1.142 do Código Civil, argumenta que estabelecimento empresarial é todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária e não se confunde, pois, com a empresa. A empresa é uma só – a pessoa jurídica composta pela matriz e pelas filiais. É a empresa o sujeito passivo da contribuição e, portanto, o sujeito ativo dos créditos.

Cita lição de Gabriel Lacerda Troianelli e decisão do 3.º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

Transcrevendo a Circular INSS/Dirar/CGarrec 11, de 10/03/2003, argumenta que mesmo no âmbito administrativo, a própria autoridade fiscal, via de seus órgãos normativos, comunga do entendimento do despropósito em se impedir a comutação dos créditos nos lindes da mesma pessoa jurídica, independentemente do seu "*estabelecimento gerador*", sendo evidente a força vinculante de tal posicionamento administrativo. Trata-se de ato normativo que fixa o entendimento do ente tributante a respeito do tema e, como tal, integra o regramento respectivo. Invoca o artigo 100 do Código Tributário Nacional e cita lição de Sacha Calmon e Marcos Antônio Gomes Behrndt.

Conclui que se tal ato normativo se coaduna com a Lei 8.212/91 que não pode ser interpretada apenas literalmente mas, sim, de forma sistêmica e, se fixa ele o posicionamento do próprio órgão fiscal no tocante ao regime de compensação das retenções, é claro e evidente que o lançamento, neste ponto, não pode prevalecer, porque simplesmente ignora a existência dos créditos e as compensações realizadas pela impugnante.

Elabora, por amostragem, planilhas de apuração de algumas competências lançadas para que se comprovem as suas alegações de defesa, especialmente no que tange à utilização dos créditos pelas retenções em notas fiscais (onze por cento), de forma global (sem limitação ao estabelecimento gerador) e argumenta que o fiscal ignorou a compensação dos créditos pelas retenções feitas, cobrando novamente em face daquele estabelecimento o total das contribuições devidas e admitindo como compensável apenas os créditos por retenções efetuadas em face daquela filial.

Conclui que o crédito tributário lançado, todo ele, se esteia apenas na desconsideração das compensações realizadas pela impugnante, considerando o total dos créditos por ela devidos e não a individualidade das retenções, por estabelecimento.

Alega ser indispensável a realização da prova pericial para a plena caracterização dos critérios adotados pelo fisco no lançamento, em razão da imensa gama de documentos que devem ser analisados e da reconstrução das bases de cálculo, mês a mês, em face da pessoa jurídica, individualmente considerada, e não estabelecimento a estabelecimento, como se propôs na ação fiscal. O contribuinte traz aos autos planilha elaborada com dados amostrais. A análise real da existência ou não de débitos, deve ser feita com o confronto de todas as GPS's, das notas fiscais sobre as quais foram efetivadas as retenções (que são milhares), com as GFIP's, que foram desconsideradas pela fiscalização na análise dos documentos do contribuinte.

Indica peritos e formula quesitos:

Finalmente requer seja decretada a extinção dos créditos tributários referentes aos períodos de 12/99 a 11/02, pelo decurso do prazo decadencial e no mérito, que se decrete a total improcedência do lançamento.

Tendo em vista as alegações e os documentos apresentados pela empresa, o processo foi encaminhado em diligência fiscal, conforme despacho de fls. 1.094.

Em atendimento à referida diligência o auditor fiscal notificante manifestou-se às fls. 1.096/1.097, onde esclarece que:

Conforme Relatório Fiscal de fls. 432 a 473, a fiscalização relata que os valores recolhidos pela empresa, constantes dos sistemas da SRFB, foram deduzidos dos valores apurados pela fiscalização, nas competências discriminadas no Relatório DAD – Discriminativo Analítico do Débito, conforme RADA – Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados.

Observar, no Relatório RL – Relatório de Lançamentos e no DAD – Discriminativo Analítico do Débito que os valores declarados como retenção, em GFIP, foram lançados como dedução. Do valor remanescente, foram deduzidos os valores constantes em GPS, nas respectivas competências. Nessa apropriação de GPS, entretanto, como se utilizam as GPS com código de

pagamento 2631 (Retenção) os valores deduzidos, na rubrica Terceiros, são apenas aqueles recolhidos em GPS com código diferente de 2631 (não há retenção para terceiros), e recolhidos nessa rubrica. Assim, mesmo com saldo de recolhimento, relativos a GPS com código 2631, podem haver lançamentos..."

No Relatório de Lançamentos, de fls. 169 a 199, no volume 01, e de fls. 202 a 272, no volume 02, podem ser identificados, nos lançamentos no código RMP, referentes às retenções declaradas.

Esses valores foram deduzidos do valor do crédito apurado, conforme se nota no Relatório DAD, nas competências em que tais lançamentos se fazem presentes. A rubrica 22 – Deduções, engloba as retenções e as deduções de salário família. Além disso, pode-se perceber, claramente, no relatório DAD, na coluna de créditos considerados, os valores apropriados das GPS's recolhidas pela empresa.

Assim, com a restrição relatada em relação à rubrica Terceiros, onde não se pode abater valores de retenção, não há que se falar em crédito baseado, apenas, na desconconsideração de compensações. As compensações, DECLARADAS, foram mantidas, deduzidas na rubrica 22 – Deduções, código de lançamento RMP. Da mesma forma, foram considerados os recolhimentos em GPS.

Há que se considerar, ainda, que os fatos geradores de contribuição, cujos valores compõem a base de cálculo das contribuições lançadas, conforme Relatório de Lançamentos, originam-se de fatos declarados e não declarados em GFIP. Esse fato, por si só, invalida o argumento da defesa, quando afirma que o crédito lançado se esteia apenas na desconconsideração de compensações. Ao contrário, esteia-se em valores não declarados (sonegação), em diferenças de valores declarados em GFIP e na Folha de Pagamentos, contribuições declaradas e não recolhidas referentes a pagamentos a contribuintes individuais, entre outros fatos geradores constantes do Relatório de Lançamentos.

Na presente Ação Fiscal, houve vários processos administrativos de lançamento de créditos previdenciários, conforme TEAF de fls. 430. Dentre os vários processos destacamos o de número 37.029.028-3, onde a fiscalização apresenta, à empresa, um Relatório com as divergências de Retenção identificadas. Neste Relatório fica claro para a empresa as retenções consideradas e lançadas no código RMP, como dedução do valor da contribuição naquela competência.

Fica claro, também, que a Fiscalização CONSIDEROU, apenas, as retenções DECLARADAS em GFIP, desde que suportadas por Notas Fiscais emitidas pela SETEM. Mas, observe-se que, ainda que declarada a maior, em GFIP, a retenção foi considerada, orientando-se pela correção da GFIP.

A fiscalização informa, ainda, neste Relatório, que os valores de retenção NÃO DECLARADOS em GFIP, constituem um crédito NÃO UTILIZADO, pela própria empresa. Ressalta, porém, que para sua utilização, a empresa DEVE corrigir as GFIP's já transmitidas, declarando a retenção.

Se a empresa, conforme planilhas apresentadas, declara em GFIP um determinado valor de contribuição e, ao fazer e recolher a GPS, abate o valor da retenção sem, contudo, declarar esse abatimento no campo da GFIP (retenção ou compensação), ela gera para si, junto à Previdência uma divergência relativa a esse valor.

Assim, não há que se falar em glosa de compensações. Há que falar em não utilização do crédito, PELA PRÓPRIA EMPRESA. Cabe a ela e, somente a ela, decidir pela utilização ou não desse crédito, como compensação ou como restituição.

Cabe, mesmo, ressaltar que a empresa sabia que tinha um crédito mas, por falta de registros organizados e confiáveis, não sabia o montante desse crédito. Estava praticamente impedida, pela falta da informação, de utilizar o crédito existente. O relatório, apresentado pela fiscalização, quantifica e identifica em que competência qual estabelecimento tem crédito. É um instrumento que facilita e permite a correção das GFIP's.

A fiscalização glosou sim, conforme item 4.1 da NFLD 37.029.028-3, divergências de declaração de Retenção, sem a respectiva emissão de NF, pelo estabelecimento, ou por inexistência de saldo de retenção. Porém, isso se deu

apenas no estabelecimento 21.869.086/0006-78, nas competências demonstradas na Tabela 2 do Relatório.

A alegação da glosa de compensações, em outro estabelecimento que não aquele em que houve a retenção, faz-se improcedente conforme a fundamentação legal apresentada pela fiscalização. Se ferem ou não o princípio da unicidade, se caracterizam desconconsideração de personalidade jurídica da empresa, entendida como o somatório de todos os seus estabelecimentos etc., não cabe à fiscalização discutir esse mérito. Vinculada à legislação previdenciária, obriga-se ao lançamento na forma nela prescrita.

Foi dada ciência do resultado da diligência à empresa notificada em 22/09/2008 (AR de fls. 1112/verso) e lhe concedido o prazo de 10 dias para manifestação.

Em 03/10/2008 a notificada apresentou o documento de fls. 1.114/1.116 no qual alega que:

- visando dissimular o foco das irregularidades perpetradas na autuação, o fiscal apresenta elucubrações vagas e inconsistentes, tentando transferir a atenção para lançamentos diversos deste, com o mero intuito protelatório;

- pretende a autoridade administrativa impedir que a matriz realize compensação relacionada com retenções sofridas por suas filiais, sob o argumento de que se tratam de estabelecimentos diversos e, portanto, não podem ser consideradas para fins de declaração nos documentos contábeis e fiscais da matriz;

- conforme já comprovado, em que pese haver diversos estabelecimentos, a pessoa jurídica é uma só e, por esta razão, os seus débitos e créditos devem ser considerados de forma global;

- tanto é compatível o argumento de defesa apresentado que o próprio fiscal admite que o contribuinte possui crédito a receber. Se há crédito reconhecido pela autoridade administrativa, não há que se falar em ausência de recolhimento de contribuições devidas, se este débito foi compensado com o crédito existente;

- frisa que não procede a alegação do fiscal de que o impugnante não possui "*registros organizados e confiáveis*". Para proceder a compensação de seus vários estabelecimentos, o contribuinte utilizou das informações precisas referentes a cada um dos mesmos e realizou a compensação de forma global, considerando os débitos e créditos de todos os seus estabelecimentos através da matriz;

- a ofensa ao princípio da unicidade da pessoa jurídica é o cerne a defesa do impugnante e, admitindo-se que não cabe à fiscalização analisar, mister seja apreciada por Colenda Turma;

- percebe-se que houve uma análise errônea da documentação apresentada pelo contribuinte apresentada pela contribuinte, deixando de ser consideradas as retenções sofridas pelas filiais do mesmo;

- é imprescindível a produção de prova pericial, visto que a interpretação dada às informações ali contidas não estão de acordo com a legislação de regência. Por esta razão não é suficiente a análise dos relatórios elaborados pela própria autoridade administrativa para dirimir a questão dos autos, visto que nestes relatórios conterão as conclusões oriundas de uma análise errônea e, portanto, também maculada. Mister a realização de perícia por expert capaz de dirimir os conflitos postos na presente demanda a fim de demonstrar a regularidade do procedimento adotado pelo impugnante.

Do Acórdão recorrido

A tese de defesa foi acolhida em parte na primeira instância do contencioso tributário, conforme bem sintetizado na ementa alhures transcrita. Declarou-se a decadência do lançamento nas competências 12/1999 a 11/2001, inclusive.

Manteve-se as competências 12/2001 a 10/2005.

Do Recurso Voluntário e encaminhamento ao CARF

No recurso voluntário o sujeito passivo, reiterando termos da defesa com natureza de impugnação, postula a reforma da decisão de primeira instância, a fim de cancelar o lançamento.

Requer, inclusive, o reconhecimento de outros períodos em decadência, pois a DRJ aplicou o art. 173, I, do CTN, ao invés do § 4.º do art. 150 do CTN, sob o argumento de dolo por ter sido emitida representação fiscal para fins penais, mas o assunto foi divergente na instância *a quo* e a própria decisão de piso afirma que o crédito exigido origina-se de diferenças de remunerações pagas aos funcionários empregados e contribuintes individuais (adm/autônomos), de modo que, face ao reconhecimento ao menos do pagamento parcial, há decadência do lançamento em todas as rubricas em relação aos cinco anos anteriores à ciência do lançamento em 11/2007.

No mérito, reiterou as razões de impugnação.

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio público para este relator.

É o que importa relatar.

Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

Voto

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo (notificação em 16/04/2009, e-fl. 1.201, protocolo recursal em 15/05/2009, e-fl. 1.203, e despacho de encaminhamento, e-fl. 1.220), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF n.º 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário.

Apreciação de requerimento antecedente a análise do mérito**- Requerimento de perícia para comprovar razões de defesa. Alegado cerceamento de defesa**

Alega a defesa ser imprescindível a realização de perícia técnica e que face ao indeferimento tem-se cerceamento de defesa, quebra da imparcialidade, violação da livre convicção, inclusive por força da verdade material. O motivo justificador da perícia residiria, essencialmente, na necessidade de que um perito técnico verifique a escrita fiscal da recorrente para atestar todos os créditos, analisar todos os documentos, ter-se-ia uma imensa gama de documentação que deve ser analisada, reconstruindo-se as bases de cálculo, mês a mês, em face da pessoa jurídica, individualmente considerada, e não estabelecimento a estabelecimento, como se propôs a ação fiscal.

Pois bem. Não vejo qualquer equívoco na decisão objurgada ao indeferir o requerimento postulado. A realização de diligência ou perícia pressupõe que a prova não pode ou não cabe ser produzida por uma das partes, ou que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do julgador e não é o caso em concreto.

Ora, o contribuinte não pode, efetivamente, pretender suprir, mediante perícia, um ônus probatório que lhe compete. A ele cabe demonstrar, por meio de sua escrita fiscal, fatos constitutivos de seu alegado direito.

Neste contexto, a autoridade julgadora indeferirá os pedidos de diligência que considerar prescindíveis ou impraticáveis. É o caso se extrai, inclusive, da Súmula CARF n. 163.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível ou impraticável, o pedido de perícia, na forma do art. 18 do Decreto n.º 70.235, de 1972. Cabe ao contribuinte, no caso em espécie, a comprovação do alegado direito vindicado.

De mais a mais, as ponderações de decisão de piso bem sustentam o indeferimento, nestes termos:

A impugnante solicita a produção de prova pericial para a qual formula os seguintes quesitos:

- recomponha, o digno perito, considerando a documentação examinada pelo digno fiscal e todos os demais elementos da contabilidade da empresa (folhas de salário, GFIP 's, GPS's etc.) as respectivas bases de cálculo, mês a mês, por todo o período lançado, considerando a folha de salários global da empresa, a retenções feitas (também de forma global) e os pagamentos realizados em GPS;
- a partir desta recomposição, indique o expert, mês a mês, se existem débitos ou créditos detidos pela empresa (unitariamente considerada);
- informe o expert qual a sistemática utilizada pela empresa impugnante para informar em GFIP a existência dos créditos e compensá-los;
- informe o expert se, em face das retenções havidas e dos pagamentos feitos, por todo o período fiscalizado, a empresa se encontra em situação de débito ou crédito em face das referidas contribuições.

Conforme se depreende da análise dos quesitos formulados pela impugnante, esta se ateve apenas na tentativa de demonstrar que o lançamento resultou da desconsideração, pela fiscalização, das compensações de retenções efetuadas considerando o total dos créditos por ela devidos e não a individualidade das retenções,

por estabelecimento. De acordo com o pronunciamento do auditor fiscal atuante e, conforme se depreende dos autos, o lançamento não resultou da referida desconsideração, o que somente ocorreu em relação à filial CNPJ 21.869.086/0006-78 cujo lançamento resultou na NFLD 37.029.028-3. E, mesmo que a fiscalização tivesse lançado o débito por desconsideração das referidas compensações de retenções entre estabelecimentos, conforme dito anteriormente, o procedimento fiscal estaria correto uma vez que não existe amparo legal para a pretensão da empresa.

Dessa forma, entendemos desnecessário o pedido de perícia formulado, ficando o mesmo indeferido nos termos do artigo 18 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972.

Pontue-se, outrossim, que, conforme Súmula CARF n.º 8, “[o] Auditor Fiscal da Receita Federal é competente para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador”. Aliás, os trabalhos de diligência e perícia são realizados pelos quadros internos da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e não por terceiros.

Obiter dictum, não há que se falar em nulidade ou em cerceamento ou preterição do direito de defesa quando a autoridade lançadora indicou expressamente as infrações imputadas ao sujeito passivo e observou todos os demais requisitos constantes do art. 10 do Decreto n.º 70.235, de 1972, reputadas ausentes às causas previstas no art. 59 do mesmo diploma legal, ainda mais quando, efetivamente, mensurou motivadamente os fatos que indicou para imputação, estando determinada a matéria tributável.

Os relatórios fiscais, em conjunto com os documentos acostados, atenderam plenamente aos requisitos estabelecidos pelo art. 142, do CTN, bem como pela legislação federal atinente ao processo administrativo fiscal (Decreto n.º 70.235/1972), pois descreve os fatos que deram ensejo à constituição do crédito lançado.

Sendo assim, sem razão o recorrente, rejeito a preliminar de nulidade.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo. Inicialmente, conheço da temática envolvendo a decadência, por ser uma prejudicial de mérito.

- Decadência

A defesa advoga que se operou a decadência parcial do lançamento em todas as rubricas em relação aos cinco anos anteriores à ciência do lançamento em 16/11/2007 (e-fls. 3; 464), face ao reconhecimento ao menos do pagamento em parte das exações.

O período do lançamento foi 12/1999 a 10/2005. A DRJ reconheceu a decadência parcial do lançamento em relação às contribuições lançadas no período de 12/1999 a 11/2001.

O Relatório de Documentos Apresentados (RDA) contém lista de GPS apresentadas com valores pagos (e-fls. 277/313) e o Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados (RADA), conforme expõe a apropriação (e-fls. 314/400). Penso que o voto divergente da DRJ é que caminhou de forma acertada.

A decisão DRJ sobre o tema informa que, pela prática reiterada de não recolher a totalidade, tem-se dolo e, deste modo, não aplicou o art. 150, § 4.º, do CTN, dando menor extensão a decadência do lançamento pleiteada, veja-se as razões:

Pelo que se verifica nos autos o crédito previdenciário, ora exigido, é decorrente de diferenças de remunerações pagas aos funcionários empregados e contribuintes individuais (adm/autônomos). Portanto, haveria que se aplicar, ao caso em questão, o prazo decadencial previsto no § 4.º do artigo 150 do CTN, ou seja, 5 anos a contar da ocorrência do fato gerador.

Todavia, o referido § 4.º faz ressalva à contagem do prazo nele prevista para os casos de ocorrência de *"dolo, fraude ou simulação"*.

No caso sob análise, a fiscalização constatou, no período da ação fiscal, a prática reiterada de omissão de fato gerador de contribuição previdenciária, razão pela qual foi formalizada Representação Fiscal para Fins Penais, pela configuração, em tese, do ilícito tipificado nos artigos 297, § 3.º, inciso III, e 299 do Decreto-Lei 2.848/40, acrescentados pela Lei 9.983/00, e no artigo 1.º, inciso I e V e parágrafo único, e artigo 2.º, inciso I e II, da Lei 8.137/90.

Assim, por esta razão não se justifica a aplicação da contagem de prazo decadencial prevista no § 4.º do artigo 150 do CTN, devendo ser aplicada a regra prevista no artigo 173, inciso I, do mesmo Código, ou seja, cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Pois bem. Passo ao enfrentamento.

O relatório fiscal, a despeito de ter sido lavrada representação fiscal para fins penais, em nenhum momento apresenta razões sistemáticas ou capitularizadas para justificar a possível prática de dolo, fraude ou simulação. Ademais, da análise dos autos e razões de mérito da defesa entendo que se cuida de divergência de interpretação jurídica sob aplicação da legislação tributária, cuidando-se de lançamento de diferenças.

Nesta senda, entendo aplicável o art. 150, § 4.º, do CTN, de modo que, considerando o lançamento notificado em 16/11/2007 (e-fls. 3; 464), é preciso declarar a decadência das competências 12/2001 a 10/2002, inclusive. A competência 11/2002 não é atingida pela decadência considerando que se aperfeiçoa ao final do período de apuração, em 30/11/2002, de forma que a notificação de lançamento anterior lhe assegura a higidez. Por sua vez, as competências 12/1999 a 11/2001 já haviam sido declaradas pela decisão de piso.

De mais a mais, a Súmula CARF n.º 99, aplicada para as contribuições previdenciárias, e por analogia para as contribuições devidas a Terceiros (Outras Entidades e Fundos), estabelece que: *"Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração."*

Sendo assim, com parcial razão o recorrente neste capítulo, declarando-se a decadência do lançamento no que se refere às competências 12/2001 a 10/2002, inclusive.

- Alegado regime de retenção das contribuições previdenciárias, unicidade da pessoa jurídica e demonstração, por amostragem, dos créditos decorrentes das retenções feitas por estabelecimento em contraposição com os débitos apurados mensalmente

A controvérsia dos autos remonta em sua gênese ao lançamento de ofício decorrente da constatação, pela fiscalização, a partir da análise documental em procedimento fiscal, de diferenças de remunerações pagas aos funcionários empregados e contribuintes individuais (adm/autônomos).

O recorrente alega as mesmas razões de impugnação.

Sustenta correção no seu procedimento e, também, assevera que tinha créditos, que deve prevalecer a unicidade da empresa e não um tratamento por estabelecimento, de modo que se havia crédito não poderia suportar lançamento. Diz que a Circular INSS/DIRAR/CGARREC 11, de 10/03/2003, trata das contribuições previdenciárias recolhidas indevidamente ou decorrentes de retenção de que trata o art. 31 da Lei 8.212/91, sendo firme em dispor que é a pessoa jurídica quem adquire direitos e assume obrigações em face de sua existência legal e não em razão de seus estabelecimentos, os quais apenas fazem parte de todo o seu complexo de bens, de forma que sendo prestadora de serviços mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada e sofrendo retenções de 11%, está apta a compensar o valor retido no recolhimento entre seus estabelecimentos e se tinha créditos em montante a compensar não poderia suportar lançamento de débitos que deveriam estar extintos por força da compensação no aproveitamento dos créditos. Apresentou telas a demonstrar a compensação e alegou cerceamento de defesa por não ter sido consideradas. Argumenta e reitera que prevalece a unicidade da pessoa jurídica (a empresa é uma só). Assim questiona o lançamento.

Pois bem. Malgrado a articulada defesa apresentada, não assiste razão ao recorrente. Ora, o lançamento são de diferenças de remunerações pagas aos funcionários empregados e contribuintes individuais (adm/autônomos) e, lado outro, a jurisprudência deste Colegiado e a própria compreensão da norma vindicada para os créditos a serem aproveitados e compensados de modo a afastar o lançamento (Lei 8.212, art. 31) não admitem o entendimento de aproveitamento e compensação de créditos entre estabelecimento distintos da mesma pessoa jurídica, não ocorrendo no âmbito específico em espécie o tratamento pretendido pelo recorrente a partir da compreensão da unicidade da pessoa jurídica.

De mais a mais, considerando que inexistem novas razões entre o recurso voluntário e a impugnação, assim como estando este julgador, diante do conjunto probatório conferido nos fólios processuais, confortável com as razões de decidir da primeira instância, passo a adotar, doravante, como meus, aqueles fundamentos da decisão de piso, de modo que proponho a confirmação e adoção da decisão recorrida nos pontos transcritos a seguir, com fulcro no § 1.º do art. 50 da Lei n.º 9.784, de 1999, e no § 3.º do artigo 57 do Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 2015, que instituiu o Regimento Interno do CARF (RICARF), *verbis*:

Quanto às alegações de mérito, esclareça-se de início que o fato de a empresa ter escolhido a sua matriz como estabelecimento centralizador, não significa que haja na mesma a centralização dos recolhimentos. Estabelecimento centralizador é o estabelecimento eleito pelo contribuinte para fins de fiscalização previdenciária, independentemente do fato de ser ou não matriz, conforme indicado no CNPJ. É o que dispõe a Instrução Normativa MPS/SRP n.º 03, de 14 de julho de 2005:

Art. 743. Estabelecimento centralizador, em regra, é o local onde a empresa mantém a documentação necessária e suficiente à fiscalização integral, sendo

geralmente a sua sede administrativa, ou a matriz, ou o seu estabelecimento principal, assim definido em ato constitutivo.

No tocante à alegação de que o crédito tributário lançado, todo ele, se esteia apenas na desconsideração das compensações realizadas pela impugnante, considerando o total dos créditos por ela devidos e não a individualidade das retenções, por estabelecimento não procede a referida alegação uma vez que, conforme Relatório Fiscal anexo à NFLD e pronunciamento fiscal, de fls. 1096/1097, o lançamento refere-se a contribuições, cujos valores que compõem a base de cálculo das contribuições lançadas, conforme Relatório de Lançamentos, originam-se de valores não declarados em GFIP, de diferenças de valores declarados em GFIP e na Folha de Pagamentos, de contribuições declaradas e não recolhidas referentes a pagamentos a contribuintes individuais, entre outros fatos geradores constantes do Relatório de Lançamentos.

Conforme se verifica do Relatório de Lançamentos, os lançamentos referentes às retenções declaradas, foram deduzidos do valor do crédito apurado, conforme se nota no Relatório DAD, nas competências em que tais lançamentos se fazem presentes. A rubrica 22 – Deduções, engloba as retenções e as deduções de salário família. Além disso, pode-se perceber, claramente, no relatório DAD, na coluna de créditos considerados, os valores apropriados das GPS's recolhidas pela empresa.

Todavia, mesmo que a fiscalização tivesse glosado na NFLD sob análise créditos decorrentes da compensação entre estabelecimentos do contribuinte, as alegações apresentadas pela empresa não têm como prosperar.

Vejamos o que dispõe o parágrafo 1.º do artigo 31 da Lei 8.212/91:

Art. 31. (...)

§ 1.º O valor retido de que trata o caput, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, será compensado pelo respectivo estabelecimento da empresa cedente da mão-de-obra, quando do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados a seu serviço. (Redação alterada pela MP 1.663-15, de 22/10/98, convertida na Lei 9.711, de 20/11/98)

Desta forma, ao contrário do que alega a impugnante, não se pode interpretar o referido dispositivo legal com a substituição do termo *"estabelecimento pela pessoa jurídica cedente"*.

O referido dispositivo legal não dá margem a tal interpretação, uma vez que o mesmo é claro ao determinar que *"a compensação será realizada pelo respectivo estabelecimento da empresa cedente da mão-de-obra"*.

Corroborar tal entendimento o próprio Gabriel Lacerda Troianelli, no trecho citado pela impugnante em sua defesa, ao afirmar que:

(...)

Assim, o § 1.º do artigo 31 da Lei 8.212/91, ao restringir o âmbito da utilização do crédito gerado pela retenção dos 11% ao estabelecimento de onde se originou o serviço, (...)

Portanto, improcedente a alegação da empresa de haver distorção e interpretação tendenciosa do disposto no § 1.º do artigo 31 da Lei 8.212/91, nas disposições contidas no § 6.º do artigo 203 da Instrução Normativa MPS/SRP n.º 03, de 14 de julho de 2005, que assim esclarece, não deixando margens à dúvidas:

Art. 203. (...)

§ 6.º A compensação do valor retido deverá ser feita no documento de arrecadação do estabelecimento da empresa que sofreu a retenção, sendo vedada a compensação em documento de arrecadação referente a outro estabelecimento.

Portanto, a restrição à compensação do crédito gerado pela retenção dos 11% ao estabelecimento cedente da mão de obra não resulta de mera interpretação administrativa ou da vontade da fiscalização e sim, por imposição legal.

No tocante aos argumentos apresentados quanto à Circular INSS/DIRAR/CGARREC 11, de 10/03/2003, ressaltamos que a referida circular refere-se à compensação de contribuições previdenciárias da qual tratam os artigos 89 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, e 66 da Lei 8.383, de 30 de dezembro de 1991, a qual possui critérios diferentes daqueles relativos à compensação decorrente da retenção dos 11% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, de que trata o artigo 31 da referida Lei 8.212/91.

De mais a mais, o tema da vedação da compensação de crédito de retenção de 11% entre estabelecimentos diversos da mesma pessoa jurídica não é novo neste Colendo Colegiado, a teor da Ementa do Acórdão n.º 2202-007.360, da lavra do Ilustre Conselheiro Martin da Silva Gesto:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2004 a 30/04/2007

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. GLOSA DE COMPENSAÇÃO DE VALORES A TÍTULO DE RETENÇÃO DE 11% (ONZE POR CENTO) INCIDENTES SOBRE VALORES DE NOTAS FISCAIS.

A compensação de valores retidos sobre notas fiscais de prestação de serviços com cessão de mão de obra só poderá ser realizada na GPS referente ao mesmo estabelecimento emitente da nota fiscal, fatura ou recibo, em consonância com o parágrafo § 1.º, art. 31, da Lei n.º 8.212/91.

Aliás, a referida tese é, por si só, apta ao julgamento do mérito, de modo que se não é possível aproveitar os alegados créditos de estabelecimentos diversos inexiste o alegado cerceamento de defesa por não enfrentamento dos demonstrativos de compensação entre estabelecimentos distintos como argumenta a defesa.

Sendo assim, sem razão o recorrente.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

De livre convicção, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em resumo, conheço do recurso e, no mérito, dou-lhe provimento parcial, para declarar a decadência do lançamento no que se refere às competências 12/2001 a 10/2002, inclusive. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso, para declarar a decadência do lançamento no que se refere às competências 12/2001 a 10/2002, inclusive.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros