



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**



<b>PROCESSO</b>	<b>13896.723831/2015-52</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2101-003.508 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	2 de fevereiro de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	TREVIZZANO LOCACAO DE MAO DE OBRA LTDA - EM RECUPERACAO JUDICIAL
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

NORMAS PROCESSUAIS. ARGUMENTOS DE DEFESA. INOVAÇÃO EM SEDE DE RECURSO. PRECLUSÃO CONSUMATIVA.

Impõem-se o reconhecimento da preclusão consumativa em relação às causas de pedir não apresentadas na impugnação e veiculadas apenas nas razões recursais.

MULTA APLICADA. CARÁTER CONFISCATÓRIO E DESPROPORCIONAL. SÚMULA CARF Nº 2. NÃO CONHECIMENTO.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

A aplicação da multa de ofício decorre de dispositivo legal vigente, sendo defeso ao órgão de julgamento administrativo analisar a sua constitucionalidade, matéria da competência exclusiva do Poder Judiciário.

COMPENSAÇÃO. GLOSA. CABIMENTO.

Não comprovados recolhimentos indevidos, inexistente crédito em favor do contribuinte, pelo que devem ser glosadas as compensações, com os acréscimos moratórios legais.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. MULTA ISOLADA. FALSIDADE NO PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO. CABIMENTO.

É cabível a multa isolada de 150%, quando se constata falsidade, caracterizada pela inclusão, na declaração, de créditos que o contribuinte sabe serem inexistentes, de fato ou de direito, seja pela compensação de valores em relação aos quais não possuía decisão judicial favorável, seja pela compensação antes do trânsito em julgado de ações judiciais.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. INDEFERIMENTO. SÚMULA CARF Nº 163.

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.

RECURSO VOLUNTÁRIO. MESMAS RAZÕES DE DEFESA ARGUIDAS NA IMPUGNAÇÃO. ADOÇÃO DAS RAZÕES E FUNDAMENTOS PERFILHADOS NO ACÓRDÃO RECORRIDO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 114, § 12, INCISO I DA PORTARIA MF Nº 1.634 DE 2023 (RICARF).

Nas hipóteses em que o sujeito passivo não apresenta novas razões de defesa em sede recursal, o artigo 114, § 12, inciso I do Regimento Interno do CARF (RICARF) autoriza o relator a transcrever integralmente a decisão proferida pela autoridade julgadora de primeira instância caso o relator concorde com as razões de decidir e com os fundamentos ali adotados.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA.

São responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações resultantes de atos praticados com infração de lei, os mandatários, prepostos, empregados, bem como os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. Tal responsabilidade é pessoal, mas não exclusiva.

A responsabilidade solidária não se restringe aos tributos e contribuições exigidos, abrangendo também as multas imputadas, inclusive a multa de ofício agravada e qualificada, em vista de sua natureza patrimonial e não pessoal.

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA.

Somente devem ser observados os entendimentos jurisprudenciais para os quais a lei atribua eficácia normativa.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo dos argumentos de natureza confiscatória da multa aplicada e dos novos argumentos trazidos somente na fase recursal; na parte conhecida, negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Débora Fófano dos Santos** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

Mario Hermes Soares Campos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Heitor de Souza Lima Junior, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Débora Fófano dos Santos, Silvio Lucio de Oliveira Junior, Ana Carolina da Silva Barbosa, Mario Hermes Soares Campos (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (fls. 289/320) interposto pelo contribuinte e pelos responsáveis solidários CAIO SILVESTRE DA SILVA SOUZA e JONIELSON PEREIRA DE OLIVEIRA contra decisão no acórdão exarado pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília/DF (fls. 225/261), que julgou a impugnação improcedente, mantendo os créditos tributários formalizados nos autos de infração abaixo relacionados, lavrados em 08/12/2015, acompanhados do Relatório Fiscal (fls. 16/33):

- AI - AUTO DE INFRAÇÃO - DEBCAD: 51.072.781-6, no montante de R\$ 2.182.946,73, já inclusos juros e multa de mora, relativo à glosa de valores lançados em GFIP a título de compensação de retenção de 11% acima dos valores constantes nas Notas Fiscais/Faturas (fls. 03/08) e
- AI - AUTO DE INFRAÇÃO - DEBCAD: 51.072.780-8, no montante de R\$ 2.170.525,41, relativo à multa isolada por compensação indevida de valores devidos à previdência social com retenções inexistentes, na forma do artigo 89, § 10 da Lei nº 8.212 de 1991 (fls. 09/15).

### Do Lançamento

Do Relatório Fiscal extraem-se as seguintes informações (fls. 23/33):

(...)

**3. DO DÉBITO:** Trata-se de débito lançado contra o sujeito passivo, por conta de valores de RETENÇÃO de 11% para a PREVIDÊNCIA SOCIAL, compensados em valores substancialmente superiores aos valores RETIDOS pelos seus TOMADORES, consoante o que consta das Notas Fiscais/Faturas emitidas pela

TREVIZZANO. Os valores compensados foram informados em GFIP's (Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social).

3.1. Para o período objeto da auditoria fiscal (ano calendário de 2012), a empresa lançou mão de COMPENSAÇÃO de RETENÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA, acima dos valores RETIDOS. O valor a MAIOR que foi compensado monta a R\$ 1.447.016,92, valor originário, a seguir discriminado:

3.1.1. No ANEXO I — DEMONSTRATIVO DOS VALORES RETIDOS EM NOTAS FISCAIS, coluna INSS/RETENÇÃO, planilha apresentada pela empresa, temos o valor retido de R\$ 1.497.496,80, após excluídos os valores das notas fiscais canceladas.

3.1.1.1. Contabilmente temos a conta 1.1.04.021.4996 — INSS A RESTITUIR, cujo saldo em 01/01/2012 era de R\$ 3.900,00, sem movimento para o ano calendário de 2012 e a conta 1.1.04.021.4997 - INSS S/ SERVICOS DE PESSOA JURIDICA, cujo valor lançado como RETIDO em 31/12/2012 foi de R\$ 1.588.561,17. Note-se que a soma dos valores das duas contas em comento é de R\$ 1.592.461,17, divergente portanto do valor total RETIDO EM NOTAS FISCAIS, discriminado em planilha apresentada pela empresa, de R\$ 1.497.496,80.

3.1.1.2. O valor considerado pela auditoria fiscal, como RETENÇÃO DE INSS foi o constante das notas fiscais (R\$ 1.497.496,80).

3.1.1.3. O saldo contábil existente em 01/01/2012 NÃO foi considerado pela auditoria fiscal, visto que a empresa NÃO demonstrou a sua origem, embora tenha sido para tanto reiteradamente intimada. Contrariamente, declarou que não havia saldo de retenção de contribuição previdenciária de anos anteriores em 01/01/2012.

3.1.2. No ANEXO II — VALORES COMPENSADOS EM GFIP'S, "STATUS" 1 - EXPORTADA, coluna RETENÇÃO/COMPENSADO, temos o valor de contribuição previdenciária COMPENSADO de R\$ 2.861.955,87. Atente-se que os valores COMPENSADOS constantes das GFIP's são diferentes dos valores contabilizados (como compensados) na escrituração contábil. O valor que a empresa escriturou como compensado foi de R\$ 1.476.704,52.

3.1.3. Para as competências 01/2012, 03/2012 e 09/2012, a compensação efetuada pela empresa declarada em GFIP não excedeu aos valores RETIDOS. Assim, para estas competências não houve levantamento de débito.

3.1.4. Para as outras competências, cujos valores compensados excederam os valores RETIDOS, a diferença foi objeto de levantamento de débito - levantamento RE.

3.2. Tendo sido intimada a esclarecer a divergência entre os valores RETIDOS e os valores COMPENSADOS, bem como se havia saldo de RETENÇÃO de períodos anteriores, a empresa declarou:

(...)

3.2.4.1. Em 19/11/2015 a empresa apresentou os esclarecimentos para os itens 1 e 2 do TIF 04:

(...)

3.2.4.1.4.2. Que "o saldo de R\$ 715.912,35, da conta 1.1.04.021.4997 - INSS/SERVIÇOS DE PESSOA JURÍDICA e 1.1.04.021.049 - INSS A RESTITUIR - R\$ 3.900,00, totalizando R\$ 719.812,35 existente em 02/01/2012 estão errados", mas, por outro lado apresenta planilha (em anexo) ostentando, em 01/01/2012 o valor de R\$ 32.698.437,98 (R\$ 34.228.387,06 em 31/12/2012, menos R\$ 1.529.949,08 retido em 2012). Se a empresa tem o direito de recuperar a vultosa soma de R\$ 32.698.437,98 em 01/01/2012, porque esse valor não aparece em sua escrituração contábil? Porque aparece o valor de R\$ 715.912,35 e ainda declara que mesmo esse valor está errado e que o correto seria saldo zero? **É DE SE CONCLUIR, tanto com base na escrituração contábil quanto nos esclarecimentos apresentados pela empresa, QUE A COMPENSAÇÃO em valores maiores ao efetivamente retido em 2012 é UMA FRAUDE.** A empresa se compensou de valores de contribuição previdenciária para os quais não provou ter DIREITO a fazê-lo, embora tenha sido para isso reiteradamente intimada.

(...)

3.2.5. A auditoria fiscal também se preocupou, sobremaneira, com a possibilidade de existir, em favor da empresa, decisão judicial que a amparasse, no sentido de autorizá-la a proceder a compensação de valores devidos de contribuição previdenciária. Tanto assim que:

3.2.5.1. Pelo TIFP, itens 15 e 16, a empresa foi intimada a informar a existência de processos judiciais em seu favor, ao que foi declarado que "Não se aplica."

3.2.5.2. Pelo TIF 03, item 3, a empresa foi intimada a:

3. Esclarecer em qual diploma legal se baseou a empresa para proceder a compensação de valores devidos a título de contribuição previdenciária com tributos e contribuições federais de outra espécie, o que contraria, dentre outros, o Art 89 da Lei 8212/91:

(...)

Em seus esclarecimentos, a empresa declarou em 29/10/2015: "No tocante ao item 3, a contribuinte esclarece que todas as compensações que realizou atenderam a legislação aplicável."

3.2.5.3. Tendo em vista que a auditoria fiscal entendeu que a empresa não esclareceu convenientemente para o que fora intimada, por meio do item 3 do TIF 04 a empresa foi intimada a:

.....

A empresa deverá informar, objetivamente, em que diploma legal se baseou para se utilizar de valores que entende ter direito a compensações, de outros tributos federais administrados pela Receita Federal do Brasil para se compensar de valores devidos relativos a contribuições previdenciárias, conforme consta da declaração apresentada em 02/04/2015, "in verbis"

3.2.5.3.1. Esclarecendo este item a empresa declarou: "Embora o texto apresentado pela CONTRIBUINTE possa se mostrar ambíguo, dele não consta a afirmação de que houve a compensação a partir de contribuições com demais tributos administrados pela Receita Federal. Se disse apenas que restou apurado saldo de tributos a compensar, deles se utilizando na forma do art. 74 da Lei 9.430/96, inclusive, mencionando a existência de pedidos de restituição ainda pendentes de análise pela Receita Federal".

3.2.5.3.2. Esclarecendo o item 4 do TIF 04 a empresa declarou: "Referente ao Item 4, a CONTRIBUINTE esclarece que suas compensações seguiram a legislação pertinente, sem gozar de outra decisão judicial que não àquela, já mencionada durante resposta ao TIF 03, ressaltando ainda que todas as PER/DCOMPs emitidas assim o foram conforme realizado pelo escritório de contabilidade RUI CADETE & ASSOCIADOS S/C CONSULTORES E AUDITORES, CRC/RN sob o nº 107."

3.3. DA DCOMP — Outra obrigação necessária para que a empresa pudesse se compensar de eventuais valores de contribuição previdenciária a que tivesse direito, é a transmissão para a RFB da DCOMP — DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO, gerada a partir do programa PER/DCOMP, conforme reza a IN — INSTRUÇÃO NORMATIVA nº 900/2008, em seus arts. 34 e 44 a 48.

3.3.1. A empresa não apresentou nenhum documento que a desincumbisse dessa obrigação, no que respeita à contribuição previdenciária. Apresentou apenas e tão somente diversos pedidos de restituição de contribuições e impostos federais, especificamente IRPJ e CSLL. Não apresentou nenhum pedido de restituição de contribuição previdenciária.

3.3.2. A auditoria fiscal consultou os sistemas da RFB e não logrou êxito no sentido de detectar qualquer DCOMP relativa à contribuição previdenciária.

3.4. Após analisar a escrituração contábil da empresa; as GFIP's transmitidas e que se encontram no "status" 1 — EXPORTADA; os documentos e os esclarecimentos apresentados pela empresa, por conta dos Termos de Intimações Fiscais, a **auditoria fiscal CONCLUIU que a empresa TREVIZZANO LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA LTDA agiu de forma FRAUDULENTA, ao inserir, PROPOSITADAMENTE em suas GFIP's valores de COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA substancialmente superiores aos valores EFETIVAMENTE RETIDOS (R\$ 1.447.016,92 — levantamento RE), para o ano calendário de 2012 e SEM DISPOR de saldos de retenção de anos anteriores suficientes, como consta de sua contabilidade e de saldo zero, com base em seus esclarecimentos.**

**4. DA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS** — Foi lavrada a Representação Fiscal para Fins Penais, por ter incorrido a empresa, EM TESE, em crime de sonegação fiscal de contribuição previdenciária.

(...)

**13. DOS CO-RESPONSÁVEIS:** Os corresponsáveis são os constantes de anexo específico — RELATÓRIO DE VÍNCULOS.

**14. DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA:** Pela conduta da empresa, objetivando dificultar que a RFB tivesse conhecimento do verdadeiro valor devido a título de contribuição previdenciária, foi aplicada a qualificação da multa de ofício em 150%, em virtude de:

- Lançar em suas GFIP's valores de COMPENSAÇÃO DE RETENÇÕES de contribuições previdenciárias EXPRESSIVAMENTE SUPERIORES aos valores EFETIVAMENTE RETIDOS e, conseqüentemente, informar os valores devidos à previdência social substancialmente menores;
- Deixar de apresentar, para poder exercer a compensação de valores que entendia ter direito, a competente Declaração de Compensação — DCOMP, gerada a partir do sistema PER/DCOMP, consoante preconizam as instruções vigentes — IN 900/2008, arts. 34 e 44 a 48;
- Apresentar em sua escrituração contábil, em 01/01/2012 o valor de saldo inicial de R\$ 715.912,35, em conta contábil própria de RETENÇÃO de contribuição previdenciária — conta contábil 1.1.04.021.4997 — INSS S/ SERVIÇOS DE PESSOA JURÍDICA e, quando intimada a esclarecer a ORIGEM deste saldo, de forma detalhada, fatura por fatura, desde o saldo ZERO da conta (item 11, i, ii e iii do TIFP de 29/01/2015) declarou que "não identificou em seus registros, saldo de retenção de INSS sobre o faturamento, em 01/01/2012, referente aos anos anteriores, todavia, identificou saldo de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, em período anterior a 01/01/2012, deles se utilizando para fins de compensação na formado art. 74 da Lei 9.430/96."
- Em que pese a declaração acima, nada explicou sobre o FATO de sua escrituração contábil apresentar referido saldo na conta própria de RETENÇÃO DE INSS — INSS S/ SERVIÇOS DE PESSOA JURÍDICA. É inadmissível a empresa declarar que "não identificou em seus registros, saldo de retenção de INSS...", quando, NA VERDADE, este saldo está mencionado em sua escrituração contábil, devidamente transmitida para o SPED — identificação do arquivo - HASH CEB12AFC789134DEA41DFA85867DFA956E708040. No BALANCETE de 31/12/2012, apresentado pela empresa em 13/03/2015, temos o lançamento a seguir transcrito, onde TAMBEM fica claro a existência de referido saldo:

(...)

- Apresentar, esclarecendo o item 5 do TIF 03, em 19/11/2015 (pag. 4 de 6), planilha sintética onde declara, por ano, os valores que entende ter direito a

compensar, restituir ou recuperar, constando de referida planilha, em 31/12/2012 o valor de R\$ 34.228.387,06 de INSS a RECUPERAR. Ocorre que da contabilidade da empresa, em seu ATIVO, NÃO consta este fato. Ressalte-se ainda, o fato da empresa declarar que "não identificou em seus registros, saldo de retenção de INSS..." A seguir, está colacionada a linha da planilha apresentada pela empresa, específica para o INSS, valores a recuperar.

- Declarar em 18/11/2015, esclarecendo o item 3 do TIF 03, reiterado pelo item 3 do TIF 04, que intimava a empresa a: Esclarecer em qual diploma legal se baseou a empresa para proceder a compensação de valores devidos a título de contribuição previdenciária com tributos e contribuições federais de outra espécie, o que contraria, dentre outros, o Art 89 da Lei 8212/91, QUE:

"Embora o texto apresentado pela CONTRIBUINTE possa se mostrar ambíguo, dele não consta a afirmação de que houve a compensação a partir de contribuições com demais tributos administrados pela Receita Federal. Se disse apenas que restou apurado saldo de tributos a compensar, deles se utilizando na forma do art. 74 da Lei 9.430/96, inclusive, mencionando a existência de pedidos de restituição ainda pendentes de análise pela Receita Federal".

A auditoria fiscal fez o questionamento ora em comento, em função do esclarecimento anterior prestado pela empresa em 02/04/2015 de que "não identificou em seus registros, saldo de retenção de INSS sobre o faturamento, em 01/01/2012, referente aos anos anteriores, todavia, identificou saldo de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, em período anterior a 01/01/2012, deles se utilizando para fins de compensação na forma do art. 74 da Lei 9.430/96."

A afirmação de 18/11/2015 expressa que a empresa NÃO se utilizou do saldo de tributos e contribuições federais que entendia ter direito a RECUPERAR, para a compensação de valores devidos a título de contribuição previdenciária, o que efetivamente é VEDADO pelo art. 26, § único da Lei 11.457/2007.

Isto posto, cristalino está que a empresa se compensou, INDEVIDAMENTE, de valores de RETENÇÃO de INSS. Houve compensação de valores EXPRESSIVAMENTE superiores aos valores EFETIVAMENTE RETIDOS durante o ano calendário de 2012, associado ao fato de que NÃO havia saldo de anos anteriores OU, na melhor das hipóteses, havia o saldo de R\$ 719.812,35 (715.912,35 da conta contábil 1.1.04.021.4997 mais o saldo de R\$ 3.900,00 da conta contábil 1.1.04.021.4996) A empresa agiu, deliberadamente, com o intuito de beneficiar de valores para os quais não tinha direito. Se compensou de valores INEXISTENTES.

- Pelo exposto, a auditoria fiscal concluiu que **a empresa agiu deliberadamente de forma FRAUDULENTA e com o objetivo CLARO de SONEGAR contribuições previdenciárias, conduta esta que é tratada nos arts. 71 e 72 da Lei 4.502/1964, de 30/11/1964, (...)**

Em consequência, foi aplicado o prescrito no art. 44, § 1º da Lei 9.430/1966 de 27/12/1966, DOU de 30/12/1966 (...)

A competência considerada para aplicação da multa isolada (150%), foi o mês da TRANSMISSÃO das GFIP's, "status" 1 — EXPORTADA, e não a competência considerada para a GLOSA DA COMPENSAÇÃO indevida.

**15. SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA:** Nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional - CTN, temos:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. "

15.1. Desta forma, tendo em vista que a empresa se utilizou de COMPENSAÇÃO DE RETENÇÕES de contribuição previdenciária, muito acima dos valores EFETIVAMENTE RETIDOS, portanto, INEXISTENTES, fato este já amplamente descrito, constituímos, com base no referido dispositivo legal acima, a sujeição passiva solidária contra seus sócios administradores, a seguir nomeados:

**CAIO SILVESTRE DA SILVA SOUZA, brasileiro, residente na Rua Berilo Wanderley, nº XXXX, apto XXX, bairro Potilândia, NATAL, RN, CEP — XX.XXX-XXX, CPF — 044.XXX.XXX-41 e RG nº XXXXXXXXXX.**

**JONIELSON PEREIRA DE OLIVEIRA, brasileiro, residente na Av. Ayrton Sena, XX.XXX, bairro Capim Macio, NATAL, RN, cep - XX.XXX-XXX, CPF — 010.XXX.XXX-57, portador do RG XXXXXXXXXX.**

(...)

### Da Impugnação

O contribuinte foi cientificado pessoalmente dos lançamentos em 09/12/2015 (fls. 03, 09 e 109) e apresentou impugnação em 04/01/2016 (fls. 137/155), acompanhada de documentos (fls. 156/172); o responsável solidário JONIELSON PEREIRA DE OLIVEIRA foi cientificado em 20/01/2016, por meio do Edital Eletrônico: 001946765 (fl. 126) e apresentou impugnação em 19/02/2016 (fls. 176/186), acompanhada de documentos (fls. 187/191) e o responsável solidário CAIO SILVESTRE DA SILVA SOUZA foi cientificado em 28/12/2015 (AR de fl. 120) e apresentou impugnação em 20/01/2016 (fls. 194/204), acompanhada de documentos (fls. 205/213).

Utilizo para compor o presente relatório o seguinte excerto do acórdão recorrido (fls. 233/238):

(...)

### II - DAS IMPUGNAÇÕES

Tanto o contribuinte principal como os responsáveis solidários foram intimados do lançamento. Em vista disso, compareceram aos autos apresentando seus instrumentos de impugnação de fls. 137/155 (contribuinte autuado), 176/187 (responsável solidário Sr. Jonielson Pereira de Oliveira) e 194/204 (responsável solidário Sr. Caio Silvestre da Silva Souza).

As impugnações dos responsáveis solidários trazem o mesmo conteúdo relativo ao lançamento e à sua formalização.

As impugnações deduzem as questões a seguir sintetizadas.

## **II.1. IMPUGNAÇÃO DA TREVIZZANO LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA LTDA (fls. 137/155)**

### **Do Crédito Previdenciário**

A Impugnante afirma que cumpriu a legislação de regência para realizar a compensação de valores retidos de 11% nas suas Notas Fiscais emitidas, inclusive apresentou ao Fisco uma planilha demonstrativa de valores que entendia ter direito a recuperar de impostos e contribuições federais, conforme item 5 do TIF 04.

No que tange à contribuição previdenciária, objeto do presente auto, informa que, embora não logrando apresentar o saldo da conta contábil desde sua origem em 2002, a partir do saldo zero, conseguiu demonstrar à fiscalização que, para o período de 2005 a 2012, acumulou valores a recuperar da ordem de R\$34.228.387,06.

Afirma que o direito a recuperar, tal qual apresentado na referida planilha, tem por objeto os valores retidos em notas, e não abrange, necessariamente, os valores efetivamente utilizados.

Afirma que a autoridade fiscal distanciou-se do princípio da verdade real, pois conferiu maior valor a Declaração do contribuinte de que "não identificou em seus registros, saldo de retenção de INSS sobre o faturamento" no ano de 2012, conforme solicitação do TIF 02, quando já dispunha de elementos demonstrativos de que a realidade seria mais abrangente, sendo importante ressaltar que os elementos contrários surgiram após sua emissão, isto é, a partir do levantamento dos fatos jurídicos relevantes para a tributação, mediante a verificação dos valores efetivamente retidos nas notas fiscais.

Registra que, durante o prazo concedido, restou possível apenas o levantamento do direito a recuperar, sem abranger aquele efetivamente utilizado, o que estava a demandar a análise das folhas de pagamento e das GFIPS, sendo importante destacar ainda que o SALDO ZERO remonta ao ano de 2002.

Destaca que a referida declaração, a qual tanto se apega a autoridade fiscal, somente restou emitida mediante solicitação verbal da autoridade fiscal, motivada a partir da apresentação de planilha, por ocasião da resposta ao TIF 02, para atender ao item 11, do TIF.

Reafirma que a planilha apresentada considerou o SALDO ZERO para a conta de INSS, mas somente a partir de 2012, e desconsiderou eventual saldo de INSS a recuperar decorrente de período anterior, e mais, sua elaboração não contou a contribuição do contador responsável.

Registra que, na sua Declaração, cometeu ato falho ao não considerar que o saldo zero deveria ter por referência o instante mesmo de sua ocorrência, independentemente da data de sua verificação. Ressalte-se que este ato falho não passou despercebido da autoridade fiscal, que insistiu na apresentação da planilha quando do TIF 04. De fato, o conteúdo da declaração explicava apenas que o Contribuinte, ao utilizar os valores identificados na planilha, referente ao ano de 2012, para fins de compensação, não identificou, nesse período, saldo de INSS.

A rigor, para fins de atestar a inexistência de saldo a recuperar, a autoridade fiscal deveria observar origem da respectiva conta contábil, a partir do saldo zero, independentemente do período/data dessa ocorrência.

Nessa medida, visto que se trata de expediente pertinente e decisivo para a solução da questão, faz-se imprescindível a produção de perícia visando apurar todos os valores retidos, a título de contribuição previdenciária, no ano calendário de 2012, a partir do saldo zero, independentemente do período/data dessa ocorrência, devendo ainda ser relacionados os valores de todas as retenções previdenciárias, o valor de todas as compensações feitas com referidas retenções, tal qual exigido pela fiscalização

#### **Da Multa Qualificada (Multa Isolada)**

Afirma que não agiu com o intuito de fraude, quando fiscalizado, pois entregou a documentação solicitada e não ocultou qualquer operação realizada. Com efeito, até o TIF 04, dos dezenove itens solicitados ao Contribuinte a partir do TIPF, somente a planilha em questão é que estava pendente de conclusão, cuja dificuldade, todavia não inibiu a adoção de atividades visando sua conclusão.

Registra que a aplicação da multa isolada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) é inconstitucional e tem caráter confiscatório em relação ao patrimônio da Impugnante, pois ela não se justifica em situações onde não resta comprovada a ação ou omissão dolosa, com manifesta finalidade de sonegação ou fraude.

#### **Da Solidariedade**

Afirma que a simples condição de sócio não implica responsabilidade tributária. Com efeito, para fins de caracterizar a responsabilidade, nos termos do art. 135, III, do CTN, o primeiro requisito é de que se trate diretor, gerente ou representante, sendo essencial se trate de pessoa na condição de administrador de bens alheios.

Assim, somente os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado podem ser responsabilizados, e não todo e qualquer sócio. Faz-se necessário, pois, que o sócio tenha exercido a direção ou a gerência da sociedade, com poder de gestão, sendo crucial para caracterizar sua responsabilidade a efetiva demonstração de que tenha praticado diretamente, ou tolerado, a prática do ato abusivo e ilegal quando em posição de influir para a sua não ocorrência.

Conclui que, se a solidariedade restou imputada sem o relato dos fatos jurídicos necessários à sua caracterização, o ato encontra-se maculado na motivação, um dos elementos intrínsecos ao ato administrativo, sendo imperativa sua retirada do ordenamento jurídico pela autoridade competente, notadamente, quando se tem em vista que a instrução, realizada no corpo do processo instaurado por ocasião da impugnação do contribuinte, volta-se tão somente ao convencimento do julgador sobre pontos contraditados pelo particular, não servindo para preencher eventual ausência de comprovação do fato que serve de suporte à exigência ou atuação fiscal.

#### **Da Representação Fiscal para Fins Penais**

Afirma que a norma do caput do art. 83 da Lei 9.430/96 condiciona o encaminhamento de representação fiscal ao Ministério Público ao fim do processo administrativo tributário, no qual haja sido o contribuinte declarado devedor de tributo, e no qual tenha sido apurada a existência de crime contra a ordem tributária (transcreve o dispositivo).

A ausência de constituição definitiva do crédito tributário ante a não conclusão de processo administrativo fiscal, implica atipicidade das condutas atribuídas aos contribuintes, tornando quaisquer procedimentos inquisitórios despidos de ilegalidade. A rigor, mais recentemente, sobreveio a Lei 12.382/2012, cujo art. 6º alterou os §§ 1º a 6º do art. 83 da Lei 9.430/1996, estabelecendo que, mesmo após o fim do processo administrativo, no caso de parcelamento do crédito tributário, a representação fiscal para fins penais somente será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento.

Conclui que é manifestamente ilegal a conduta da autoridade fiscal que, mesmo antes de encerrado o processo administrativo, procedeu à lavratura de Representação Fiscal para Fins Penais, ao fundamento de que a Contribuinte teria cometido crime de sonegação de contribuição previdenciária.

#### **II.2 IMPUGNAÇÕES DOS Srs. JONIELSON PEREIRA DE OLIVEIRA (fls. 176/187) e CAIO SILVESTRE DA SILVA SOUZA (fls. 194/204)**

As impugnações apresentadas pelos responsáveis solidários (Srs. Caio Silvestre da Silva Souza e Jonielson Pereira de Oliveira) são iguais entre si, e trazem tópicos com idêntico teor.

#### **Da Ausência de Correlação entre a Suposta Supressão de Tributo e o Poder de Decisão do Sócio Reputado Responsável.**

Os Impugnantes afirmam que somente os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado podem ser responsabilizados, e não todo e qualquer sócio. Assim, faz-se necessário que o sócio tenha exercido a direção ou a gerência da sociedade, com poder de gestão, sendo crucial para caracterizar sua responsabilidade a efetiva demonstração de que tenha praticado diretamente, ou tolerado, a prática do ato abusivo e ilegal quando em posição de influir para a sua não ocorrência.

Afirmam que não houve a descrição pormenorizada do comportamento de cada um dos dirigentes, como se qualquer supressão de tributo houvesse de lhes ser imputado concomitante e automaticamente, fica manifesta a afronta à legalidade tributária, pois a solidariedade está a depender da caracterização do ato ilícito, que há de ser praticado dolosamente pelo gestor, no seu interesse e em prejuízo da pessoa jurídica.

Concluem que a responsabilidade solidária apontada no lançamento contém uma descrição genérica e impessoal do fato imputado aos gerentes, sendo, inclusive, ofensiva à garantia de defesa, pois se trata de imputação que se mostra flagrantemente omissa.

#### **Da Inexistência de Ato Ilícito.**

Afirmam que não se pode atribuir a responsabilidade substitutiva para sócios, diretores ou gerentes, prevista no artigo 135, III, do CTN, sem que seja antes apurada a existência de um ato ilícito praticado por qualquer daquelas pessoas, pois se há o mero inadimplemento de um tributo, tem-se que a infração foi praticada pela pessoa jurídica, e não por seu dirigente, não sendo possível responsabilizar este pelos tributos devidos por aquela. Assim, para fins de responsabilidade solidária do gestor, haveria de ficar demonstrado que sua atuação teria ocorrido fora dos limites de sua competência.

Entendem que não restou demonstrado que o sócio tenha praticado diretamente, ou tolerado, a prática do ato abusivo e ilegal quando em posição de influir para a sua não ocorrência, e cujo resultado tenha se operado em seu exclusivo interesse, há de ser afastada a solidariedade sob pena de manifesta contrariedade aos termos art. 135, III. do CTN.

#### **Da Afronta ao Princípio da Motivação.**

Os Impugnantes afirmam que, pelo princípio da motivação dos atos administrativos, faz-se necessário que autoridade fiscal indique os fundamentos de fato e de direito que lhe embasaram a decisão, e sua obrigatoriedade se justifica em qualquer tipo de ato, porque se trata de formalidade necessária para permitir o controle de legalidade dos atos administrativos.

Concluem que a solidariedade restou imputada sem sequer vir acompanhada do relato dos fatos jurídicos necessários à sua caracterização, logo, o ato encontra-se maculado na motivação, sendo imperativa sua retirada do ordenamento jurídico.

**Da Afronta à Legalidade Administrativa.**

Os Impugnantes afirmam que, ainda que a autoridade fiscal houvesse feito menção à qualquer ato ilícito supostamente praticado pelos sócios, bem assim houvesse relatado que o seu resultado teria ocorrido em prejuízo da sociedade empresária, ainda assim, a solidariedade há de ser reputada ilegal ante a ausência de provas para tanto necessárias.

Citam que, nos termos do art. 10 do Decreto n. 70.235/72, a descrição do fato (inc. III) é apontado como item de constância obrigatória no auto de infração, de sorte que, por ordem de interpretação sistemática, a atitude descritiva há de concretizar-se com fundamento nas provas produzidas no curso da fiscalização, e se estas não se prestam ao efeito pretendido pela autoridade fiscal, há de ser-lhe decretada nulidade do ato por afronta à legalidade administrativa.

Registram que a realidade das provas produzidas no curso da fiscalização apontam para inexistência de qualquer intuito fraudulento, seja por parte de TREVIZZANO, seja ainda com relação aos IMPUGNANTES, pois de seu contexto não resulta evidente a prática de ato doloso com excesso de poderes ou com violação às disposições legais que regem as ações da pessoa jurídica.

**III - DOS PEDIDOS**

Requer que:

- o lançamento de ofício seja totalmente cancelado e extinto;
- seja reduzida a multa de ofício, de 150% para 75%, em razão da inexistência de comprovação do evidente intuito de fraude, simulação ou conluio;
- seja realizada perícia visando apurar todos os valores retidos, a título de contribuição previdenciária, no ano calendário de 2012, a partir do saldo zero, independentemente do período/data dessa ocorrência, devendo ainda ser relacionados os valores de todas as retenções previdenciárias, o valor de todas as compensações feitas com referidas retenções, tal qual exigido pela fiscalização, de modo a provar a contabilidade e atestar a existência de créditos passíveis de utilização;
- sejam desvinculados os sócios-administradores da Impugnante Trevizzano Locação de Mão de Obra Ltda, que foram indevidamente responsabilizados pessoalmente.

(...)

**Da Decisão da DRJ**

A 5ª Turma da DRJ/BSB, em sessão de 27 de setembro de 2016, no acórdão nº 03-072.652, julgou a impugnação improcedente (fls. 225/261), conforme ementa abaixo reproduzida (fls. 225/226):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2012 a 31/01/2013

**I - DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL: AIOP Debcad nº 51.072.781-6 (Glosa de compensação).**

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. DILIGÊNCIA. REALIZAÇÃO PERÍCIA. INDEFERIDA. O pedido de realização de perícia deve ser motivado e acompanhado dos quesitos necessários para o exame da matéria, sob pena de seu indeferimento.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SÓCIOS-ADMINISTRADORES. OCORRÊNCIA. CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS.

Havendo demonstração que, no período do lançamento fiscal, os sócios-administradores exerciam atos de administração da sociedade, assinando em conjunto, podendo inclusive designar procuradores passivamente, judicialmente e extrajudicialmente, em todos os atos pertinentes aos objetivos da sociedade, e que agiram com violação aos limites da lei e aos limites estatutários ou contratuais, é possível imputar a responsabilidade prevista no artigo 135, inciso III, do CTN.

**II - DA MULTA ISOLADA: Debcad nº 51.072.780-8**

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.

**III - DOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.**

SÓCIOS-ADMINISTRADORES. OCORRÊNCIA. CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS.

Evidenciado um conjunto fático-probatório de atos tendentes a impedir, retardar, total ou parcialmente, excluir ou modificar o preciso conhecimento das formas de

extinção do crédito tributário, ou a correta formação da matéria tributável, com prejuízo à Fazenda Pública, utilizando-se de créditos não registrados nos documentos contábeis nem fiscais da empresa, materializados como sendo ilíquidos e incertos, isso configura a prática de atos com violação aos limites da lei e aos limites estatutários ou contratuais de sua atuação, a teor do artigo 135, inciso III, do CTN, cabendo, no caso, a responsabilização solidária do sócio-administrador que, consciente e voluntariamente, dá cabo de referida conduta.

#### **IV - DA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS (RFFP)**

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. DEVER FUNCIONAL. NÃO ANÁLISE DO CONTEÚDO.

A emissão de Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP) constitui dever funcional dos Auditores-Fiscais, não cabendo no julgamento administrativo a apreciação do conteúdo desta peça, a qual será enviada às autoridades competentes em momento oportuno.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

#### **Do Recurso Voluntário**

O sujeito passivo foi cientificado do acórdão da DRJ em 03/11/2016, por meio de sua Caixa Postal (fl. 284) e os responsáveis solidários CAIO SILVESTRE DA SILVA SOUZA em 31/10/2016 (AR de fl. 285) e JONIELSON PEREIRA DE OLIVEIRA em 01/12/2016, por meio do Edital Eletrônico: 001977813 (fl. 287) e interpuseram recurso voluntário conjunto em 25/11/2016 (fls. 289/320), acompanhado de documentos (fls. 321/327), com os argumentos sintetizados nos tópicos abaixo:

I. DA TEMPESTIVIDADE.

II. DO CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO. EXISTÊNCIA DE CONCRETA DIVERGÊNCIA ENTRE A POSIÇÃO DO FISCO E DO CONTRIBUINTE. SOLICITAÇÃO DE PERÍCIA. MOTIVAÇÃO ADEQUADA. NEGATIVA. CERCEAMENTO DE DEFESA.

III. DA MULTA QUALIFICADA.

IV. DA SOLIDARIEDADE.

IV.1. DA AUSÊNCIA DE ATO ILÍCITO.

IV.2. DA AFRONTA À LEGALIDADE ADMINISTRATIVA.

V. DO PEDIDO

89. Ante o exposto, requer seja o presente RECURSO VOLUNTÁRIO conhecido e provido para determinar a nulidade da decisão recorrida, devendo seguir a fase de instrução, com a realização da perícia e os atos que lhe são correlatos, de forma esgotar as diligências pretendidas pela autoridade fiscal, especificadamente, para fins de apurar todos os valores retidos, a título de contribuição

previdenciária, no ano calendário de 2012, a partir do saldo zero, independentemente do período/data dessa ocorrência, devendo ainda ser relacionados os valores de todas as retenções previdenciárias, o valor de todas as compensações feitas com referidas retenções, tal qual exigido pela fiscalização, de modo a provar a contabilidade e atestar a existência de créditos passíveis de utilização.

90. Outrossim, observado que a compensação indevida, por si só, não se presta sequer para fundamentar a aplicação da multa isolada, (art. 35 c/c art. 89, § 9º, da Lei 8.212/91), e não restando demonstrado o intuito de, dolosamente, esconder "a verdade dos fatos", requer o provimento deste recurso para determinar sua exclusão; igualmente, dada inexistência de ato ilícito, requer seja determinada a exclusão dos sócios CAIO SILVESTRE DA SILVA SOUZA e JONIELSON PEREIRA DE OLIVEIRA do pólo passivo da lide na qualidade de sujeito passivo solidário, declarando nulo os respectivos termos de sujeição passiva solidária.

O presente processo compôs lote sorteado a esta relatora.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Débora Fófano dos Santos**, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e ainda que preencha os requisitos de admissibilidade, deve ser conhecido parcialmente como se verá a seguir:

### **Da Delimitação do Litígio.**

Do cotejo entre os argumentos apresentados no recurso voluntário com os das impugnações apresentadas pelo contribuinte e responsáveis solidários constatou-se que houve inovação em relação ao argumento de que “quando a exação decorre de uma suposta compensação indevida, nos termos do artigo 35 c/c artigo 89, § 9º da Lei 8.212 de 1991, a multa poderá ser reduzida para 20% (vinte por cento)”, razão pela qual, nos termos do artigo 16 combinado com o artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972, o mesmo não será conhecido.

Também não será conhecido o argumento relativo ao caráter confiscatório da multa, em que alega o desrespeito à proibição constitucional de vedação ao confisco, como preceitua o artigo 150, inciso IV da Carta de 1988.

### **Questões Meritórias Arguidas.**

Os Recorrentes repisam os mesmos argumentos apresentados por ocasião da impugnação em relação ao procedimento fiscal que culminou com a lavratura dos autos de infração objetos dos presentes autos e que decorreram do fato do contribuinte não ter logrado êxito na fase de fiscalização, mesmo após ter sido por diversas vezes sido intimado a esclarecer e

comprovar a existência de crédito líquido e certo (artigo 170 CTN) ou de ter realizado pagamento ou recolhimento indevido ou a maior a justificar as compensações informadas em GFIP.

Em relação às justificativas apresentadas pelo contribuinte em sede de impugnação e replicadas no recurso voluntário para contrapor o lançamento realizado, por concordar e não merecerem reparos, adoto como razão decidir neste ponto, os fundamentos do acórdão recorrido (fls. 239/247), sintetizados a seguir:

(...)

Não assiste razão ao contribuinte no que diz respeito ao argumento de ter cumprido a legislação de regência ao realizar a compensação por meio de GFIP, ao afirmar que apresentou ao Fisco uma planilha demonstrativa de valores que entendia ter direito a recuperar de impostos e contribuições federais, provenientes da retenção de 11% nas suas Notas Fiscais emitidas, isso porque no ano de 2012 o contribuinte realizou compensações por meio de GFIP no montante de R\$ 2.861.955,87 enquanto os valores retidos de suas notas fiscais/faturas emitidas totalizam R\$ 1.497.496,80, sendo cabível o lançamento fiscal. Para as competências 01/2012, 03/2012 e 09/2012, a compensação efetuada pela empresa declarada em GFIP não excedeu aos valores retidos. Assim, para estas competências não houve levantamento de débito.

Também não foi acatada a alegação de que, embora não tenha logrado êxito na apresentação do saldo da conta contábil desde sua origem em 2002, a partir do saldo zero, conseguiu demonstrar à fiscalização que, para o período de 2005 a 2012, acumulou valores a recuperar da ordem de R\$ 34.228.387,06, tendo em vista que não há qualquer documento contábil nos autos que comprovam tais afirmações, não se prestando para essa finalidade as planilhas preparadas pelo próprio contribuinte sem os correspondentes registros contábeis ou fiscais, pois os documentos hábeis para a comprovação são aqueles que se vinculem ao direito líquido e certo da compensação, contemporâneos e coincidentes a um pagamento indevido ou maior que o devido de contribuições sociais previdenciárias e as destinadas a Terceiros (art. 89 da Lei 8.212/1991).

Deve-se observar que o caráter facultativo da compensação não desobriga o sujeito passivo do cumprimento da legislação pertinente, no caso em tela: os artigos 156, inciso III, 170 e 170-A do Código Tributário Nacional (CTN), artigo 89 da 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.

**Por outro lado, somente é permitida a compensação de valores que não tenham sido alcançados pela prescrição, sendo que o termo inicial deste prazo é considerado a partir do momento do pagamento. Assim, o direito de realizar a compensação deverá obedecer ao prazo prescricional de 5 (cinco) anos, contados**

da data do pagamento indevido, conforme preleciona o art. 253 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999.

Isso está em consonância com o art. 168 do CTN, que prescreve o prazo de 5 (cinco) anos para realização do direito de pleitear a restituição de valores recolhidos indevidamente.

Apenas a título de registro, a Impugnante afirma que teria um pretense direito a recuperar **de impostos e contribuições federais relativos ao saldo zero na sua origem em 2002, e, para o período de 2005 a 2012, acumulou valores a recuperar da ordem de R\$34.228.387,06**. Por três motivos, essa afirmação está em desacordo com a legislação pertinente à compensação: o Código Tributário Nacional (CTN), a Lei 8.212/1991 e as instruções estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

**Primeiro**, considerando o início da compensação na competência 02/2012 e o prazo de prescrição de 5 anos, estariam prescritos todos os valores pagos de forma indevida anteriores à competência 01/2007 (art. 253 do Decreto 3.048/1999 e art. 168 do CTN).

**Segundo**, a compensação por meio da GFIP somente abarca os valores pagos de forma indevida oriundos das contribuições sociais previdenciárias e as destinadas a Terceiros. Por consectário lógico, não pode a Impugnante realizar o pretense direito de compensação utilizando-se de valores oriundos de impostos e outras contribuições (PIS, COFINS, CIDE), como designado na sua peça impugnatória, na ordem de R\$34.228.387,06 (art. 89 da Lei 8.212/1991 c/c art. 66 da Lei 8.383/91).

**Terceiro**, a empresa não apresentou nenhum documento que a desincumbisse da obrigação de apresentar a Declaração de Compensação (DCOMP), gerada a partir do programa PER/DCOMP, conforme preleciona a INSTRUÇÃO NORMATIVA da RFB nº 900/2008, em seus artigos 34 e 44 a 48. Apresentou apenas e tão somente diversos pedidos de restituição de contribuições e impostos federais, especificamente IRPJ e CSLL, e não apresentou nenhum pedido de restituição de contribuição previdenciária. Ademais, a Impugnante não apresentou qualquer documento contábil ou fiscal capaz de comprovar o seu pretense direito de compensar no valor de R\$34.228.387,06 de contribuição previdenciária. Logo, os documentos juntados aos autos não comprovam a existência de compensação proveniente de um crédito líquido e certo (art. 170 do CTN).

**Com relação ao saldo zero da conta de compensação e às declarações prestadas pela Impugnante**, durante o procedimento de auditoria-fiscal, observa-se que os fatos delineados no item 3.2 do Relatório Fiscal esclarecem todos os pontos abordados na peça impugnatória, tendo em vista que a Impugnante não apresentou qualquer elemento probatório para afirmar as suas alegações e, além disso, declarou que, em 01/01/2012, não identificou em seus registros contábeis saldo de retenção de INSS sobre o faturamento.

De mais a mais, em 02/01/2012, o **saldo inicial** da conta contábil 1.1.04.021.4996 - INSS A RESTITUIR era de **R\$3.900,00**; e, nessa mesma data (02/01/2012), o saldo inicial da conta contábil 1.1.04.021.4997 - INSS S/SERVIÇOS DE PESSOA JURÍDICA era de R\$715.912,35 e saldo final em 31/12/2012 de R\$831.669,00. Quando intimada a esclarecer as divergências entre os valores constantes dos seus registros contábeis e os valores compensados por meio da GFIP no montante de **R\$2.861.955,87**, a Impugnante apenas apresentou uma planilha eletrônica, padrão excel, **desacompanhada de qualquer documento contábil ou fiscal**, que registrava um direito a recuperar em 31/12/2012 no valor de **R\$34.228.387,06** de contribuição previdenciária, valores relativos ao período de 2005 a 2012. Dentro desse contexto fático, percebe-se que as informações contidas na planilha eletrônica apresentada pela Impugnante ao Fisco, citada na sua peça de impugnação, não têm lastro probatório nos registros contábeis ou fiscais da empresa e, com isso, a afirmação de que teria um direito a recuperar, que não foi observado pelo Fisco, não se sustenta.

(...)

Na fase impugnatória ao invés de comprovar mediante a apresentação de documentação hábil idônea as inconsistências apontadas pela fiscalização, requereu a realização de perícia, que foi negada pela autoridade julgadora de primeira instância sob os seguintes fundamentos (fl. 247):

(...)

**No tocante ao pedido de realização de perícia**, a Impugnante não especificou o motivo para sua realização, sobre qual matéria controversa dos autos deveria haver perícia, e, além disso, trata-se de pedido protelatório, pois ela não juntou aos autos qualquer documento capaz de comprovar o seu crédito líquido e certo (art. 170 do CTN), nem comprova que teria realizado pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido (art. 89 da Lei 8.212/1991).

O pedido de perícia deve seguir o disposto no artigo 16, inciso IV, do Decreto 70.235/72, *verbis*:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, **expostos os motivos que as justifiquem**, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) grifei

§ 1º **Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.** (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993) Do exposto, o pedido de realização de perícia não merece ser acolhido.

(...)

Mesmo ante a justificativa do indeferimento, insurgem-se os Recorrentes em sede recursal contra tal negativa, alegando a necessidade de realização da perícia para a produção de provas e a violação ao princípio da verdade material, sem, contudo, como ocorreu na fase de impugnação, apresentar qualquer documento apto a comprovar o crédito líquido e certo e que teria realizado pagamento indevido a maior.

No caso concreto os Recorrentes só fazem menção genérica acerca da perícia, indicando como motivo justificador para sua realização a necessidade de produção de prova e sem atender aos requisitos legais.

A realização de perícia não se afigura como remédio processual para suprir injustificada omissão probatória, especialmente de provas documentais que já deveriam ter sido apresentadas por ocasião do procedimento de fiscalização e posteriormente juntadas aos autos na impugnação e mesmo com a interposição do recurso voluntário.

Desse modo, cabia aos Recorrentes carrear aos autos os referidos documentos, não se justificando o deferimento do pedido de perícia para suprir omissão probatória cujo ônus era de sua responsabilidade.

Ressalta-se que se considera não formulado o pedido de perícia quando não atendidos os requisitos exigidos pela lei.

Por fim, convém ressaltar que o indeferimento fundamentado da realização de perícia ou diligência não configura cerceamento de defesa, consoante se depreende do teor da Súmula CARF nº 163, abaixo reproduzida:

**Súmula CARF nº 163**

**Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021**

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. (Vinculante, conforme **Portaria ME nº 12.975**, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Do exposto, nada a prover.

**Da Multa Isolada por Compensação Indevida.**

Os Recorrentes insurgem-se alegando que, apesar de todos os esforços empreendidos para atender a fiscalização, a autoridade fiscal conclui tratar-se de fraude, aplicando a multa de ofício qualificada no percentual de 150%.

Afirmam que a lei exige que o intuito de fraude seja evidente, pois a má-fé não se presume, deve ser comprovada.

Aduzem que jamais houve intuito de enganar, esconder ou iludir, agindo sempre de forma transparente e solicita em tudo quanto exigido pela fiscalização.

Relatam que no caso, as circunstâncias em que ocorreram os fatos denotam que eventuais irregularidades na escrituração partiram mais de equivocada execução da técnica contábil do escritório de contabilidade para tanto contratado, do que de qualquer ação dolosa, e dessa forma, mostra-se imperioso seja afastada a aplicação da multa qualificada.

Por fim, afirmam que a fiscalização laborou em flagrante excesso, pois, além de aplicar a penalidade em patamares incompatíveis com a realidade jurídica do país, aplica-a em situações em que não houve desrespeito à legislação tributária nos termos exigidos pela lei de regência.

A autoridade fiscal entendeu que a entrega de GFIP com informações falsas, no caso com inserção de créditos inexistentes (compensações), resultou em supressão/redução de contribuições previdenciárias devidas, ensejando, dessa forma, a aplicação da multa isolada prevista no § 10 do artigo 89 da Lei nº 8.212 de 1991, incluído pela Lei nº 11.941 de 2009.

Note-se que a aplicação da multa isolada foi fundamentada na compensação de valores realizada sem a comprovação do efetivo recolhimento indevido e sem a comprovação do direito líquido e certo.

Da dicção do § 10 do artigo 89 da Lei nº 8.212 de 1991, extrai-se que na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade de declaração apresentada pelo sujeito passivo, ele estará sujeito à multa de 150%:

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).

(...)

O legislador determina a aplicação da multa de 150% quando se tratar de falsidade de declaração, sem mencionar a necessidade de imputação de dolo, fraude ou mesmo simulação na conduta do contribuinte.

A autoridade fiscal entendeu que a empresa teria efetuado falsas compensações em GFIP considerando que não existem quaisquer recolhimentos efetuados indevidamente.

Os Recorrentes, por sua vez, não apresentaram razões e elementos de prova que pudessem contrapor as afirmações, a convicção e as conclusões do fisco quanto à subsunção do fato à norma e assim afastar a imposição da penalidade imposta, limitando-se a apresentar argumentos retóricos.

Assim, a conduta de compensações efetuadas, visando extinguir indevidamente parte dos débitos apurados e confessados mediante o aproveitamento de créditos que não logrou

comprovar, trouxe o resultado esperado e pretendido pelo contribuinte, qual seja, deixar de pagar tributo.

Em vista dessas considerações, não há como acolher as alegações dos Recorrentes, de modo que deve ser mantida a multa aplicada.

#### **Da Solidariedade.**

Os Recorrentes apenas repisam os mesmos argumentos da impugnação, sem apresentar fatos ou documentos capazes de modificar o que foi decidido pelo juízo de primeira instância. Assim, por concordar com os fundamentos da decisão recorrida, adoto-os como razão de decidir no presente tópico, tendo em vista o disposto no artigo 114, § 12, inciso I da Portaria MF nº 1.634 de 21 de dezembro de 2023 (fls. 253/258):

(...)

#### **Da Correlação entre a Suposta Supressão de Tributo e o Poder de Decisão do Sócio Reputado Responsável.**

Os Impugnantes afirmam que somente os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado podem ser responsabilizados, e não todo e qualquer sócio, pois este não teria poder de gestão na empresa, sendo crucial para caracterizar sua responsabilidade a efetiva demonstração de que tenha praticado diretamente, ou tolerado, a prática do ato abusivo e ilegal quando em posição de influir para a sua não ocorrência.

Tal alegação não merece ser acolhida, já que os documentos juntados aos autos demonstram, para as competências 02/2012, 04 a 08/2012 e 10 a 13/2012, a ocorrência de compensação nas GFIP's com créditos que não existiam na escrita contábil nem fiscal da empresa, que tinha como sócios-administradores os Srs. Caio Silvestre da Silva Souza e Jonielson Pereira de Oliveira.

Conforme Cláusula Sétima do Contrato Social da empresa (fls. 100/104), os gerentes (sócios-administradores) da empresa sempre foram os Srs. Caio Silveira da Silva Souza e Jonielson Pereira de Oliveira, os quais exerciam poderes abrangentes na tomada de decisões contábeis e financeiras da empresa, podendo inclusive designar procuradores passivamente, judicialmente e extrajudicialmente, em todos os atos pertinentes aos objetivos da sociedade.

Ao permitir ou tolerar a realização de compensação com créditos inexistentes, utilizando-se das GFIP's e de valores que não foram efetivamente retidos nas notas fiscais emitidas, isso configura a prática de atos com violação aos limites da lei e aos limites contratuais de atuação de cada sócio-administrador (gerente) da empresa, já que a forma de compensação por meio de GFIP circunscreve a regra prevista no art. 89 da Lei 8.212/1991, que somente permite a compensação de **valor líquido e certo** (art. 170 do CTN), oriundo de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido de contribuições sociais previdenciárias e as destinadas a Terceiros, que não foi o caso dos autos.

Essa prática de realizar compensação com créditos inexistentes constitui uma ação tendente a excluir ou modificar o valor da contribuição previdenciária devida e, ao utiliza-se de elementos que não espelham os registros contábeis ou fiscais da empresa, enquadra-se como fraude, a teor do art. 72 da Lei 4.502/1964.

Nesse passo a passo, há de se entender que a responsabilidade pessoal e solidária imputada aos sócios-administradores (gerentes), prevista no art. 135, inciso III, do CTN, é uma responsabilidade subjetiva, isto é, depende de prova de culpa em sentido amplo.

E, no caso dos autos, constata-se que os administradores da empresa, ao permitirem ou tolerarem a compensação com créditos que **não** espelhavam os registros contábeis ou fiscais da empresa, faltaram, no mínimo, com o **dever geral de vigilância** (COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de direito comercial. São Paulo: Saraiva, 1999, v. 2, p. 267- 268) de observar a fidelidade e a confiabilidade dos lançamentos contábeis, que tomam por base os documentos da empresa e devem ser fiéis a tais documentos, isto é, a escrituração contábil deve corresponder à realidade que se apresenta da atividade econômica e financeira da empresa. Esse entendimento é confirmado pelo fato de ser obrigação da empresa o levantamento periódico de suas atividades, mediante elaboração de um balanço patrimonial e de resultado econômico (art. 1.179 do Código Civil de 2002), normalmente a cada ano. Esse balanço patrimonial apresenta a efetiva situação patrimonial da empresa (arts. 1.187 e 1.188 do CC/2002), pois haverá a exposição da sua real situação fiscal e econômica, por meio da apresentação distintamente dos bens integrantes do ativo e do passivo, **apresentando inclusive os direitos creditórios com o Fisco e passíveis de compensação.**

É de se mencionar que foram indicados, no Relatório Fiscal (fls. 16/33) e Termos de Sujeição Passiva Solidária (fls. 111/126), os seguintes dispositivos normativos como fundamento para a responsabilidade solidária dos mencionados sócios-administradores: artigo 135 da Lei 5.172/66 (CTN - Código Tributário Nacional); e, artigos 71 e 72 da Lei 4.502/1964.

(...)

Logo, de acordo com os documentos juntados aos autos, impõe-se afirmar que, no período do lançamento fiscal, os sócios-administradores (Srs. Caio Silveira da Silva Souza e Jonielson Pereira de Oliveira) exerciam atos de administração da empresa, assinando em conjunto, podendo inclusive designar procuradores passivamente, judicialmente e extrajudicialmente, em todos os atos pertinentes aos objetivos da sociedade, e, ao praticarem atos com violação aos limites da lei (art. 89 da Lei 8.212/1991; art. 170 do CTN; e art. 72 da Lei 4.502/1964), devem ser responsabilizados pessoal e solidariamente, conforme preleciona a regra contida no inciso III do artigo 135 do CTN.

**Do Ato Ilícito.**

Os Impugnantes alegam que não se pode atribuir a responsabilidade substitutiva para sócios, diretores ou gerentes, prevista no artigo 135, III, do CTN, sem que seja antes apurada a existência de um ato ilícito praticado por qualquer daquelas pessoas, pois se há o mero inadimplemento de um tributo, tem-se que a infração foi praticada pela pessoa jurídica, e não por seu dirigente, não sendo possível responsabilizar este pelos tributos devidos por aquela.

Essa alegação não será acatada, tendo em vista que não houve a imputação da responsabilidade solidária aos sócios-administradores em razão do simples inadimplemento de um tributo, mas sim pelo fato da utilização de créditos inexistentes para realizar a compensação por meio da GFIP. Esse entendimento foi registrado no item 15 do Relatório Fiscal (fls. 16/33) nos seguintes termos:

(...)

Cabe observar, também, que se mostra equivocado o entendimento dos Impugnantes no sentido de que a responsabilidade dos diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica em matéria de direito tributário, no caso de excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos, prevista no artigo 135, inciso III, do CTN, seria responsabilidade subsidiária, e não por solidariedade.

Nota-se que, quando presente uma das hipóteses arroladas no artigo 135 do CTN, a responsabilidade é pessoal do agente, devendo ser ressaltado que essa responsabilidade pessoal do agente não exclui a responsabilidade do contribuinte, uma vez que responsabilidade pessoal não significa responsabilidade exclusiva do agente.

Nesse sentido, segue a lição de Hugo de Brito Machado (in Curso de Direito Tributário. 34ª edição. São Paulo: Malheiros, 2013, pg. 166), *in verbis*:

“[...] A lei diz que são pessoalmente responsáveis, mas não diz que sejam as únicas. A exclusão da responsabilidade, a nosso ver, teria de ser expressa.

Com efeito, a responsabilidade do contribuinte decorre de sua condição de sujeito passivo direto da relação obrigacional tributária. Independe de disposição legal que expressamente a estabeleça. Assim, tratando-se de responsabilidade inerente à própria condição de contribuinte, não é razoável admitir-se que desapareça sem que a lei o diga expressamente. Isto, aliás, é o que se depreende do disposto no art. 128 do CTN (...). Pela mesma razão que se exige dispositivo legal expresso para a atribuição da responsabilidade a terceiro, também se há de exigir dispositivo legal expresso para excluir a responsabilidade do contribuinte. [...]”

Assim, tem-se que, presente uma das hipóteses arroladas no artigo 135 do CTN, além do próprio contribuinte ou das pessoas jurídicas solidárias, o agente infrator também deveria ser responsabilizado pelo descumprimento da obrigação tributária.

No caso, não há que se falar que a responsabilidade imputada aos sócios-administradores excluiria a responsabilidade da empresa autuada, uma vez que, a responsabilidade tributária prevista no art. 135, inciso III, do CTN é do tipo solidária (REsp 174.532/PR e REsp 1.455.490/PR). Dessa forma, a responsabilidade dos sócios-administradores não exclui a da pessoa jurídica autuada, uma vez que não há, nem no CTN nem na legislação previdenciária, regra afirmando que a responsabilização de terceiro que agiu de forma irregular constitui causa de exclusão da responsabilidade tributária da pessoa jurídica qualificada como sujeito passivo contribuinte.

Ante a argumentação apresentada pelos Impugnantes, constata-se que os sócios-administradores não foram levados à condição de responsáveis solidários à conta de um mero e simples inadimplemento de obrigação tributária nem à conta da falta de existência de uma fraude, mas de um inadimplemento consubstanciado na moldura fática da utilização de compensação das contribuições previdenciárias com créditos que não existiam nos documentos contábeis ou fiscais da empresa.

Dessa maneira, percebe-se que os Srs. Caio Silveira da Silva Souza e Jonielson Pereira de Oliveira, na qualidade de sócios-administradores da empresa autuada (Cláusula Sétima do Contrato Social), permitiram ou toleraram a prática de compensação com créditos inexistentes e, por consequência, tendente a excluir ou modificar o preciso conhecimento, ou a correta formação da matéria tributável, evitando ou diferindo o pagamento das contribuições previdenciárias nas competências 02/2012, 04 a 08/2012 e 10 a 13/2012, com prejuízo à Fazenda Pública, reunindo, para si, atos ilícitos, que se caracterizam como “praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”, pressuposto de incidência do art. 135, inciso III, do CTN, a justificar a chamada desses administradores (gerentes) aos autos como responsável tributário.

#### **Dos Princípios da Motivação e da Legalidade Administrativa.**

Os Impugnantes afirmam que, pelo princípio da motivação dos atos administrativos, faz-se necessário que autoridade fiscal indique os fundamentos de fato e de direito que lhe embasaram a decisão, e sua obrigatoriedade se justifica em qualquer tipo de ato, porque se trata de formalidade necessária para permitir o controle de legalidade dos atos administrativos. Registram que, ainda que a autoridade fiscal houvesse feito menção à qualquer ato ilícito supostamente praticado pelos sócios, a solidariedade há de ser reputada ilegal ante a ausência de provas para tanto necessárias.

Citam que, nos termos do art. 10 do Decreto n. 70.235/72, a descrição do fato (inc. III) é apontado como item de constância obrigatória no auto de infração, de sorte que, por ordem de interpretação sistemática, a atitude descritiva há de concretizar-se com fundamento nas provas produzidas no curso da fiscalização, e se estas não se prestam ao efeito pretendido pela autoridade fiscal, há de ser-lhe decretada nulidade do ato por afronta à legalidade administrativa.

Tais alegações não merecem ser acolhidas, uma vez que o lançamento fiscal está consubstanciado em elementos fáticos e jurídicos que disciplinam a matéria em questão, conforme já foi amplamente registrados nos itens acima (**Da Correlação entre a Suposta Supressão de Tributo e o Poder de Decisão do Sócio Reputado Responsável e Do Ato Ilícito**).

Verifica-se ainda que o lançamento fiscal ora analisado atende aos pressupostos essenciais para sua lavratura, contendo de forma clara os elementos necessários para a sua configuração e caracterização. Com isso, não há que se falar em vícios no lançamento fiscal, já que estão estabelecidos de forma transparente nos autos (fls. 01/144) todos os seus requisitos legais, conforme preconizam o art. 142 do CTN e o art. 10 do Decreto 70.235/1972, tais como: local e data da lavratura; caracterização da ocorrência da situação fática da obrigação tributária (fato gerador); determinação da matéria tributável; montante da contribuição previdenciária devida; **identificação do sujeito passivo**; determinação da exigência tributária e intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 dias; disposição legal infringida e aplicação das penalidades cabíveis; dentre outros.

(...)

O Relatório Fiscal (fls. 16/33) e seus anexos (fls. 01/15 e 34/144) são suficientemente claros e relacionam os dispositivos legais aplicados ao lançamento fiscal ora analisado, bem como discriminam a motivação da glosa de compensação, da multa aplicada e da imputação da sujeição passiva. A fundamentação legal aplicada encontra-se no Relatório de Fundamentos Legais do Débito - FLD, que contém todos os dispositivos legais por assunto e competência. Há o Discriminativo de Débito (DD), que contém todas as contribuições sociais devidas, de forma clara e precisa. Ademais, constam outros relatórios que complementam essas informações, tais como: Relatório de Lançamentos (RL); Discriminativo Sindético de Débito (DSD); planilha de cálculo; dentre outros. Esses documentos, somados entre si, permitem a completa verificação dos valores e cálculos utilizados na constituição do crédito tributário, e evidenciam os elementos que ensejaram a imputação da responsabilidade solidária.

Com isso, ao contrário do que afirmam os Impugnantes, o lançamento fiscal foi lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente fiscal demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador da glosa de compensação e os fatos que ensejaram a responsabilidade solidária aos sócios-administradores (art. 135, inciso III, do CTN), fazendo constar nos relatórios que o compõem (fls. 01/144) os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas.

Logo, essas alegações dos Impugnantes de nulidade do lançamento fiscal e de falta de motivação são genéricas, ineficientes e inócuas, não se permitindo configurar qualquer nulidade e não serão acatadas.

(...)

Nada a prover.

### **Jurisprudência e Decisões Administrativas.**

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos jurisprudenciais indicados pelo Recorrente, nos termos do artigo 100 do Código Tributário Nacional (CTN), somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso.

### **Conclusão**

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, vota-se em conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo dos argumentos de natureza confiscatória da multa aplicada e dos novos argumentos trazidos somente na fase recursal; na parte conhecida, em negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Débora Fófano dos Santos**