



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

Processo nº 14474.000336/2007-95
Recurso nº 000.141
Resolução nº **2302-000.141 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 08 de fevereiro de 2012
Assunto Solicitação de Diligência
Recorrente TRANSMUN TRANSPORTES DE CARGA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Marco André Ramos Vieira - Presidente.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco André Ramos Vieira (Presidente de Turma), Manoel Coelho Arruda Junior (Vice-presidente de turma), Liége Lacroix Thomasi, Adriana Sato e Arlindo da Costa e Silva.

Período de apuração: 01/02/2002 a 30/11/2004

Data da lavratura da NFLD: 26/10/2007.

Data da Ciência do NFLD: 29/10/2007

Trata-se de crédito tributário lançado em desfavor da empresa em epígrafe, consistente em contribuições previdenciárias destinadas ao custeio da Seguridade Social, a cargo dos segurados e da empresa, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e a outras entidades e fundos, incidentes sobre as remunerações pagas, creditadas ou devidas a segurados empregados e a contribuintes individuais, apuradas nas folhas de pagamento e na escrita contábil da empresa, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 65/71.

Informa a Autoridade Lançadora que os créditos apurados foram divididos, de acordo com as suas particularidades, nos levantamentos NGF e PRO, sendo este destinado unicamente aos lançamentos de pró-labore e aquele destinado aos lançamentos de fatos geradores encontrados na folha de pagamento, todos não declarados em GFIP.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 81/103, acompanhada pelos documentos a fls. 104/1026.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba/PR baixou o feito em diligência para que a fiscalização se manifestasse a respeito das alegações oferecidas pela Notificada em sede de impugnação administrativa, conforme despacho a fls. 1.029/1.030.

Relatório Fiscal Complementar a fls. 1.036/1.039 e Informação Fiscal a fls. 1040/1044.

Promovida a ciência dos referidos Relatório Fiscal Complementar e Informação Fiscal ao sujeito passivo, este se manifestou a fls. 1.053/1.082.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba/PR lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão a fls. 1.198/1.202, julgando procedente em parte o lançamento aviado na vertente Notificação Fiscal, extirpando do lançamento as competências atingidas pela decadência, nos termos do art. 150, §4º do CTN, e mantendo o crédito tributário na forma assentada no Discriminativo Analítico do Débito Retificado - DADR a fls. 1.196/1.197.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 15 de abril de 2009, conforme Aviso de Recebimento a fl. 1.204.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 1.206/1.237, respaldando sua inconformidade em argumentação desenvolvida nos seguintes elementos:

- Que a glosa de compensação foi indevida;
- Que a aferição indireta é carente de motivação;
- Que os lançamentos contábeis realizados de forma globalizada foram retificados mediante a escrituração de Livros Contábeis substitutos;
- Que a empresa optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido esta desobrigada a apresentação de escrituração contábil, fato que desautorizaria a apuração da base de cálculo por aferição indireta;

- Que a empresa tem o direito de se compensar de todas as retenções destacadas nas suas notas fiscais de serviço;
- Que tem direito à restituição integral dos valores requeridos, uma vez que os valores de compensação foram indevidamente glosados;

Ao fim, requer a declaração de improcedência da NFLD.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 15/04/2009. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 13 de maio do mesmo ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço.

Ante a inexistência de questões preliminares, passamos diretamente ao exame do mérito.

2. DO MÉRITO

Cumpra de plano assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente contestadas pelo Recorrente, as quais se presumirão verdadeiras.

2.1. DOS FATOS GERADORES

Trata-se o presente lançamento de crédito tributário consubstanciado em contribuições previdenciárias incidentes sobre o Salário de Contribuição de segurados empregados e *pro labore* de administradores, apurados em folhas de pagamento e na escrita contábil da empresa, os quais não foram declarados nas GFIP correspondentes.

Os valores lançados a título de *pro labore* foram apurados mediante aferição indireta a partir de lançamentos genéricos de despesas com valores expressivos, cujos históricos não definiam a destinação desses valores nem a origem das despesas, fato que ensejou a necessidade de análise da documentação contábil que lhes desse sustentação contábil. Solicitada, mediante TIAD, a apresentação da documentação comprobatória de tais lançamentos contábeis, o contribuinte não apresentou nenhum documento nem elemento

comprobatório dos lançamentos acima referidos, circunstância que motivou a quantificação da base de incidência, mediante arbitramento, nos termos do §3º do art. 33 da Lei nº 8.212/91. Assim informa o Relatório Fiscal, a fls. 67/68:

Segundo o Contrato Social da empresa, são sócios e administradores João Helder Mottin e Astrid Rosmandi Viola, cada um com metade das cotas.

Em consulta às bases de dados da Previdência Social, pode-se constatar que o sócio João Helder Mottin, NIT 2 1.128.284.355-3, recolhia as suas contribuições sociais desde a abertura da empresa (12/1990) até a competência 03/2001, quando optou por não mais receber pró-labore. A sócia Astrid Rosmandi Viola nunca recebeu remuneração da empresa sob nenhum título, apenas distribuição de lucros.

No período auditado, não houve nomeação de nenhum administrador alheio ao contrato social. Na folha de pagamento, não consta pessoa com cargo ou função de direção da empresa. Os contratos firmados pela empresa, o pedido de restituição protocolado sob nº 35196.000412/2006-88 e os demais documentos analisados comprovam que a administração está unicamente a cargo de João Helder Mottin.

Toda empresa obrigatoriamente precisa ter um administrador. Poderia o sócio administrador abster-se da retirada de pró-labore somente no caso de a administração da empresa ficar a cargo de outra pessoa, pois não cabe prestação de serviços sem remuneração no caso em tela.

Apesar de não estar declarado em GFIP e não estar contabilizado como tal, a auditoria mostra que há remuneração pelos serviços prestados pelo sócio administrador, disfarçada da maneira explicada a seguir.

Durante a análise da contabilidade, foram encontrados lançamentos genéricos de despesas com valores expressivos (entre R\$ 9.185,30 e R\$ 1.213.454,52). Como os históricos desses lançamentos não definem a destinação desses valores nem a origem das despesas, restou necessária a análise da documentação contábil que sustenta esses lançamentos, pois poderia se tratar de criação de despesas inexistentes para acobertar o pagamento de pró-labore.

(...)

Em 31/12/2001, houve um lançamento no valor de R\$ 518.000,00 (quinhentos e dezoito mil reais), saindo do Caixa a título de "adiantamento a fornecedores diversos". Da mesma forma, houve um lançamento de R\$ 30.000,00 (trinta mil reais) em 29/11/2002. Entre 28/02/2002 e 31/12/2002, diversos lançamentos transformaram esses adiantamentos a fornecedores em despesas com combustíveis, sem nenhuma documentação comprobatória.

Em 02/01/2003, o saldo da conta de adiantamento a fornecedores, R\$ 401.373,28 (quatrocentos e um mil e trezentos e setenta e três reais e vinte e oito centavos), foi transferido para diminuir o saldo da conta de lucros acumulados a título de adiantamento a fornecedores de exercícios anteriores. Na mesma data, houve procedimento semelhante

realizado entre Caixa e lucros acumulados, no valor de R\$ 203.711.85 (duzentos e três mil e setecentos e onze reais e oitenta e cinco centavos).

Além da situação descrita, há diversos lançamentos como despesas de combustíveis entre 2002 e 2004 e um lançamento em 31/12/2003 de R\$ 1.213.454,52 (um milhão, duzentos e treze mil e quatrocentos e cinquenta e quatro reais e cinquenta e dois centavos), a título de ajuste referente a pagamentos diversos em conta de despesas com veículos.

Não foi apresentada a documentação comprobatória dos lançamentos contábeis. A empresa alegou não haver boletos nem comprovantes de pagamento. Não soube informar nem sequer a identificação de quem recebeu os valores. Dessa forma, os valores foram arbitrados como pró-labore, com fulcro no art. 33, §3º, da Lei nº 8.212/91.

Com efeito, autorizam os §§ 3º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91 à fiscalização a lançar de ofício a importância reputada como devida, apurada mediante aferição indireta, sempre que houver recusa, sonegação ou apresentação deficiente de qualquer documento ou informação, ou nos casos em que se constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados, transferindo-se para a empresa o ônus da prova em contrário.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘c’ do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘d’ e ‘e’ do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001).

(...)

§3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

(...)

§6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Nesse contexto, ante a inexistência de documentação idônea que desse amparo aos lançamentos contábeis em voga, e diante da total inexistência de lançamentos a título de remuneração de administradores, concluiu a fiscalização ali estarem “*embutidos*”, de forma dissimulada, o efetivo valor do Salário de Contribuição dos administradores da empresa, cujas contribuições previdenciárias associadas foram reputadas como devidas, e, assim, lançadas, transferindo-se para a empresa o ônus da prova em contrário.

No exercício de tal encargo, alega a empresa estar desobrigada a apresentação de escrituração contábil, eis que enquadrada no regime de tributação com base no lucro presumido, fato que desautorizaria a apuração da base de cálculo por aferição indireta.

Quanto aos lançamentos contábeis, alega o Recorrente ter firmado contratos de prestação de serviço com diversas empresas, nos quais, em função de aspectos operacionais da execução dos serviços, consta a responsabilidade da contratante em fornecer o combustível durante a execução dos serviços, descontando tais despesas quando dos pagamentos através de medições. Aduz que, quando da apresentação das medições, a empresa recebeu o valor equivalente à diferença entre o valor do faturamento constante da Nota Fiscal e os descontos e retenções efetivadas.

Alega que, em função de um equívoco, houve o lançamento globalizado como sendo despesas de combustíveis de valores que, na realidade, foram representados por vários eventos, alguns dos quais não corretamente classificados contabilmente na época própria, tais como valores de Caução por determinação contratual, retenção para a Seguridade Social, retenção de outros impostos como ISS, e também descontos em função de fornecimento de combustíveis para a frota pelos tomadores de serviço. Pondera que tais disfunções contábeis não caracterizam sonegação, já que todos os impostos foram recolhidos pela apuração de lucro presumido pelo valor total de todo o faturamento da empresa, e os fatos geradores de contribuições previdenciárias foram todos oportunamente lançados em títulos próprios, representando, somente, uma disfunção em termos de resultados da empresa.

Argumenta que, mesmo não obrigada à apresentação de escrituração contábil, a empresa reclassificou os lançamentos indevidos, utilizando os grupos e subgrupos já existentes em seu próprio Plano de Contas. Contabilizou de forma correta todos os eventos de acordo com a realidade dos fatos, onde o valor recebido relativo a cada Nota Fiscal corresponde, exatamente, à diferença entre o valor faturado e as deduções de cauções, de impostos retidos e dos reembolsos de despesas suportadas antecipadamente pelas tomadoras.

As alegações da empresa, todavia, não possuem força bélica suficiente para ilidir o lançamento que ora se opera.

Em primeiro lugar, com efeito, a pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, de acordo com a legislação tributária federal, encontra-se dispensada da escrituração contábil, desde que mantenha, porém, a escrituração do Livro Caixa e Livro de Registro de Inventário, a teor do art. 225, §16 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99.

De fato, o art. 45 da Lei nº 8.981/95 dispõe que, mesmo a pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deve manter, além do Livro Registro de Inventário, escrituração contábil nos termos da legislação comercial, salvo se mantiver o livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária.

Lei nº 8.981/95

Art. 45. A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter:

I - escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

II - Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário abrangido pelo regime de tributação simplificada;

III - em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

Parágrafo único. O disposto no inciso I deste artigo não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano-calendário, mantiver livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária.

Configurando-se, portanto, a não escrituração contábil como uma faculdade da empresa optante pelo regime do lucro presumido, caso esta não se cline a tal opção, permanece obrigada à escrituração contábil nos termos da legislação comercial, para todos os fins e efeitos.

Em segundo lugar, as cópias acostadas a fls. 723/1.022 não se configuram como lançamentos contábeis *stricto sensu*, eis que os livros contábeis já devidamente autenticados não admitem substituição.

No caso em tela, havendo sido detectado erros de escrituração contábil, deveria a empresa se pautar de acordo com os procedimentos de correção aceitos pela técnica contábil (NBC T 2.4 e Resolução CFC 1.330/2011), mediante a retificação nos livros de escrituração do exercício em que foi constatada a ocorrência de erro. Nada obstante, o Recorrente simplesmente substituiu livros 04 a 06, já autenticados na Junta Comercial do Paraná, pelos Livros Diário 08 a 10, contendo escrituração retificada, em total violação à norma inscrita no art. 5º da Instrução Normativa nº 102/2006 do Departamento Nacional de Registro do Comércio – DNRC, valendo frisar que tal substituição de livros contábeis só se mostra admissível nas hipóteses de extravio, deterioração ou destruição de qualquer dos instrumentos de escrituração, o que não é o caso dos autos.

Instrução Normativa nº 102, de 25 de abril de 2006

Art. 5º A retificação de lançamento feito com erro, em livro já autenticado pela Junta Comercial, deverá ser efetuada nos livros de escrituração do exercício em que foi constatada a sua ocorrência, observadas as Normas Brasileiras de Contabilidade, não podendo o livro já autenticado ser substituído por outro, de mesmo número ou não, contendo a escrituração retificada.

Art. 18. Ocorrendo extravio, deterioração ou destruição de qualquer dos instrumentos de escrituração, o empresário ou a sociedade

empresária fará publicar, em jornal de grande circulação do local de seu estabelecimento, aviso concernente ao fato e deste fará minuciosa informação, dentro de quarenta e oito horas à Junta Comercial de sua jurisdição.

§1º Recomposta a escrituração, o novo instrumento receberá o mesmo número de ordem do substituído, devendo o termo de autenticação ressaltar, expressamente, a ocorrência comunicada.

§2º A autenticação de novo instrumento de escrituração só será procedida após o cumprimento do disposto no caput deste artigo.

Não se configurando como escrituração contábil válida e regular, não possuem as cópias acima referidas o conteúdo probatório pretendido pelo Recorrente.

Por outro lado, os contratos apresentados pelo Recorrente não comprovam, por si só, os lançamentos contábeis ora em debate, mesmo que, em alguns deles, não todos, reste consignada a obrigação do contratante pelo fornecimento de combustíveis, eis que ilíquida e incerta.

Constata-se que inexistem nos citados contratos a discriminação exata dos valores a serem pagos e das datas de pagamento. Estão contratados valores unitários por hora de serviço ou serviço executado, havendo uma previsão de custo global do contrato. Além de ser uma previsão, esse custo global é passível de alteração por aditivos de contrato, providência corriqueira nos documentos analisados, circunstâncias que impede a precisa identificação de todas as despesas de combustível ocorridas.

A empresa foi intimada, então, a apresentar os documentos comprobatórios dos lançamentos, incluindo comprovação da conta bancária creditada. Em atendimento, a empresa apresentou algumas planilhas de medição visando a justificar uma reclassificação contábil acima referida.

Ocorre, todavia, que as planilhas de medição relacionadas a obras da Construtora Norberto Odebrecht revelam que as despesas referentes a combustíveis foram pagas pelo contratante e não foram incluídas no valor pago à contratada, demonstrando que o Recorrente não veio a arcar com qualquer despesa referente a combustíveis. Nas demais planilhas, os valores apresentados são diferentes das despesas lançadas, inexistindo correlação fechada entre os documentos apresentados e as despesas contabilizadas.

Cite-se ainda que contrato com a Construções e Comércio Camargo Corrêa S/A a fls. 799/816 prevê expressamente como obrigação da contratada – a Recorrente –, o fornecimento de pneus, combustível, lubrificantes e de todas as peças de reposição que se fizerem necessárias. Além disso, dispõe a cláusula 5.4 – Descontos que “*Se a CONTRATANTE vier a colocar à disposição da CONTRATADA qualquer dos bens ou serviços que, nos termos deste contrato, constituam obrigação da CONTRATADA, o respectivo valor será descontado pela CONTRATANTE em medição, consideradas também para tais efeitos as despesas indiretas com exceção dos combustíveis e lubrificantes em que não incidirão os referidos descontos*”.

De forma análoga, o contrato nº 46006933/CNV/4.53/2004, a fls. 858/867, prevê como obrigação da contratante, e não da contratada, o fornecimento de combustíveis e lubrificantes aos equipamentos locados.

Da mesma forma, o aditivo ao contrato Nº 46004524/CNV/4.53/2002, a fls. 868/874, prevê que “O fornecimento de óleo diesel necessário aos caminhões basculantes da CONTRATADA serão de fornecimento da CONTRATANTE sem ônus para CONTRATADA, limitados ao consumo de 12 litros/hora,. apurados no consumo da frota, no fechamento da medição mensal”.

Não foge à regra o contrato com o Consórcio Construtor Irapé-Civil, a fls. 876/896, cuja cláusula 4.04 prevê como obrigação da contratante o fornecimento a seu inteiro custo de óleo diesel para a frota de equipamentos da contratada diretamente envolvida na execução dos serviços.

Registre-se que, nas notas fiscais de serviços emitidas pelo Recorrente não consta qualquer desconto referente a dedução de combustíveis.

Nesse contexto, mesmo havendo promovido uma reclassificação dos lançamentos contábeis após o lançamento, não logrou a empresa apresentar qualquer documento que conferisse suporte fático aos valores assim retificados, permanecendo sua escrituração contábil carente de confiabilidade, restando intactos os pressupostos justificadores da aferição indireta da base de cálculo.

2.2. DO REQUERIMENTO DE RESTITUIÇÃO

Pondera o Recorrente ter direito à restituição integral dos valores requeridos, uma vez que os valores de compensação foram indevidamente glosados.

A análise da restituição pleiteada pelo Recorrente, nos termos do Requerimento de Restituição da Retenção, protocolado sob nº 35196.000412/2006-88, de 10/02/2006, escapa à competência deste Colegiado, a qual se cinge à atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância de processos de exigência de tributos ou de contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil bem como recursos de natureza especial.

Ademais, em seu louvor, não se houve por instaurado qualquer litígio a ser dirimido por este Colegiado. O Processo Administrativo Fiscal ora em apreciação não tem por objeto Requerimento de Restituição da Retenção, mas, sim, lançamento tributário de contribuições previdenciárias.

Por outro viés, o poder de decisão a respeito da restituição em voga inclui-se na competência do Sr. Delegado da Receita Federal do Brasil em Curitiba/PR, conforme destacado no item 3.1. da Informação Fiscal a fl. 1040.

2.3. DA GLOSA DE COMPENSAÇÃO

Insurge-se o Recorrente contra a glosa de compensação promovida pela Autoridade Lançadora porquanto, em seu entender, as compensações foram realizadas regularmente.

O direito à restituição de créditos tributários pagos indevidamente ou a maior foi regulamentado em nosso Direito Positivo pelo Código Tributário Nacional, ao disciplinar em seus artigos 165 ao 169, a repetição de indébito a que tem direito o sujeito passivo, independentemente de prévio protesto, mediante a restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento.

A restituição abrange todo e qualquer pagamento em desconformidade com a lei. Ocorrendo o fato gerador previsto na norma jurídica nasce a obrigação tributária. Se por qualquer circunstância substancial, temporal ou quantitativa, o imposto pago for superior àquele previsto no preceito legal, haverá indébito a repetir.

O art. 165 do CTN prevê todas as hipóteses de restituição. Será devolvido o tributo pago em desconformidade com as circunstâncias materiais ou em duplicidade, ou quando houver erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito. A restituição pode ser feita diretamente em moeda ou por compensação com tributos de mesma espécie, vencidos ou vincendos.

Tratando-se a compensação de uma modalidade de restituição, àquela se aplica, no que couber, o regime jurídico que regulamenta a restituição tributária.

O art. 168 do CTN fixou o prazo de 5 anos, a contar da extinção do crédito tributário, para a apresentação de requerimento de restituição de tributos que tenham sido pagos indevidamente ou a maior. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, nos termos do art. 150 do CTN, o art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005 inseriu no ordenamento jurídico norma tributária de natureza interpretativa, dispondo que a extinção do crédito tributário, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, ocorrerá no momento do pagamento antecipado de que trata o §1º do art. 150 do CTN.

Lei Complementar nº 118/2005

Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o §1º do art. 150 da referida Lei.

Não se deve perder de vista que, por se tratar de norma de natureza interpretativa, esta se aplica indistintamente aos casos pretéritos, consoante disposição expressa do art. 106, I do CTN.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

Nesse contexto, somente será deferida a restituição ou compensação de contribuições previdenciárias se estas forem formuladas dentro do prazo prescricional de 5 anos contados da data do pagamento antecipado de que trata o §1º do art. 150 do CTN.

No âmbito federal, o instituto da compensação de tributos federais foi regulamentado pela Lei 8.383/91, cujo art. 66 dispôs que, nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderia efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente. Ao mesmo tempo, o parágrafo único do referido dispositivo legal impôs uma restrição à compensação tributária ao dispor que a compensação, no âmbito tributário, só poderia ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie.

LEI Nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991

*Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, **contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá** efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente.*

§1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie. (grifos nossos)

§2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.

§3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do tributo ou contribuição ou receita corrigido monetariamente com base na variação da UFIR.

*§4º As Secretarias da Receita Federal e do Patrimônio da União e o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS **expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo.** (grifos nossos)*

Em se tratando de contribuições sociais destinadas ao financiamento da Seguridade Social, o instituto da compensação tributária foi regulamentado pelo art. 89 da Lei nº 8.212/91, o qual reproduzimos, *in totum*, a seguir :

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 89. Somente poderá ser restituída ou compensada contribuição para a Seguridade Social arrecadada pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS na hipótese de pagamento ou recolhimento indevido. (Redação dada pela Lei nº 9.129, de 20.11.1995) (grifos nossos)

§1º Admitir-se-á apenas a restituição ou a compensação de contribuição a cargo da empresa, recolhida ao INSS, que, por sua natureza, não tenha sido transferida ao custo de bem ou serviço oferecido à sociedade. (Redação dada pela Lei nº 9.129, de 20.11.1995)

§2º Somente poderá ser restituído ou compensado, nas contribuições arrecadadas pelo INSS, o valor decorrente das parcelas referidas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.129, de 20.11.1995)

§3º Em qualquer caso, a compensação não poderá ser superior a trinta por cento do valor a ser recolhido em cada competência. (Redação dada pela Lei nº 9.129, de 20.11.1995)

§4º Na hipótese de recolhimento indevido, as contribuições serão restituídas ou compensadas atualizadas monetariamente. (Redação dada pela Lei nº 9.129, de 20.11.1995)

§5º Observado o disposto no §3º, o saldo remanescente em favor do contribuinte, que não comporte compensação de uma só vez, será atualizado monetariamente. (Redação dada pela Lei nº 9.129, de 20.11.1995)

§6º A atualização monetária de que tratam os §§ 4º e 5º deste artigo observará os mesmos critérios utilizados na cobrança da própria contribuição. (Redação dada pela Lei nº 9.129, de 20.11.1995)

§7º Não será permitida ao beneficiário a antecipação do pagamento de contribuições para efeito de recebimento de benefícios. (Redação dada pela Lei nº 9.129, de 20.11.1995)

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

Acontece que a Lei nº 8.212/91 estabeleceu como dever instrumental da empresa a obrigação de declarar nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social todos os dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

IV- informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

O Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, no exercício da competência que lhe fora atribuída pelo dispositivo legal suso transcrito, igualmente asseverou a obrigação da empresa de informar mensalmente, mediante GFIP, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse da autarquia previdenciária federal, na forma por ela estabelecida.

*Regulamento da Previdência Social**Art. 225. A empresa é também obrigada a:**IV- informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto;*

Nesse cenário, a IN INSS/DC nº 100/2003, disciplinando os procedimentos de compensação de contribuições previdenciárias, estabeleceu como providência necessária da empresa o dever de declarar os valores por ela compensados nas GFIP relativas às competências em que foram realizadas as compensações.

*Instrução Normativa INSS/DC nº 100, de 18/12/2003**Art. 232. Os valores deduzidos ou compensados deverão ser declarados na GFIP relativa a competência em que foi realizada a dedução ou a compensação.*

Registre-se, por relevante, que o dever de informar as compensações efetuadas pela empresa em GFIP não se constitui mero capricho da administração tributária, mas, sim, uma informação de elevado interesse do fisco, porquanto somente a partir do conhecimento da ocorrência de tal batimento de créditos e débitos é que o órgão fazendário pode sindicá-la a regularidade do procedimento levado a efeito pelo sujeito passivo.

Nesse sentido, o Manual da GFIP determina como de declaração obrigatória os valores objeto de compensação, mesmo aquela decorrente da retenção de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212/91, com a redação lhe foi dada pela Lei nº 9.711/98.

*Manual da GFIP.**2.16 - COMPENSAÇÃO*

*Informar o valor corrigido a compensar, efetivamente abatido em documento de arrecadação da Previdência – GPS, na correspondente competência da GFIP/SEFIP gerada, na hipótese de pagamento ou recolhimento indevido à Previdência, **bem como eventuais valores decorrentes da retenção sobre nota fiscal/fatura (Lei nº 9.711/98) não compensados na competência em que ocorreu a retenção** e valores de salário-família e salário-maternidade não deduzidos em época própria, obedecido ao disposto na Instrução Normativa que dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais administradas pela RFB. (grifos nossos)*

Informar também o período (competência inicial e competência final) em que foi efetuado o pagamento ou recolhimento indevido, em que ocorreu a retenção sobre nota fiscal/fatura não compensada em época

própria ou em que não foram deduzidos o salário-família ou salário-maternidade. (grifos nossos)

A GFIP/SEFIP da competência em que ocorreu o recolhimento indevido, ou em que não foram informados o salário-família, salário-maternidade ou retenção sobre nota fiscal/fatura deve ser retificada, com a entrega de nova GFIP/SEFIP, exceto nas compensações de valores:

- a) relativos a competências anteriores a janeiro de 1999;*
- b) declarados corretamente na GFIP/SEFIP, porém recolhidos a maior em documento de arrecadação da Previdência - GPS;*
- c) decorrentes da retenção sobre nota fiscal/fatura (Lei nº 9.711/98), salário-família ou salário maternidade não abatidos na competência própria, embora corretamente informados na GFIP/SEFIP da competência a que se referem.*

Em geral, a compensação não deve ser superior a trinta por cento do valor das contribuições devidas à Previdência Social (não inclui outras entidades e fundos), sendo este percentual calculado antes da dedução do valor relativo ao salário-família e ao salário-maternidade e antes da compensação dos valores de retenção sobre nota fiscal/fatura da competência (Lei nº 9.711/98).

Assim, no contexto que ora se nos cerca, somente poderá ser considerada como regular a compensação de contribuições previdenciárias que houverem sido declaradas corretamente nos campos específicos das GFIP correspondentes.

Quanto à retificação de GFIP, apenas produzirá efeitos para fins de compensação a retificação relativa às competências ainda não atingidas pelo prazo de prescrição legal, já analisado em parágrafos precedentes. Nesse sentido, a Instrução Normativa em foco também destaca em seu art. 227, *in verbis*.

Instrução Normativa INSS/DC nº 100, de 18/12/2003

*Art. 227. O direito de pleitear restituição ou reembolso ou de realizar compensação de contribuições ou de outras importâncias extingue-se **em cinco anos** contados do dia seguinte:*

- I - do recolhimento ou do pagamento indevido;*
- II - em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado ou revogado a decisão condenatória;*
- III - do vencimento da competência em que deixou de ser efetuado o reembolso, mediante dedução;*
- IV - do vencimento para recolhimento da retenção efetuada com base na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços. (grifos nossos)*

No caso presente, informa a Autoridade Lançadora em planilha disposta no item 1.9. do Relatório Fiscal Complementar a fls. 1.037/1.038 a relação de compensações que foram objeto de glosa ou por não terem sido declaradas em GFIP em suas épocas próprias e cujas GFIP retificadoras houveram-se por entregues após o decurso integral do lustro prescricional, ou por não haver sido apresentada documentação comprobatória da compensação realizada.

Analisando-se, todavia, os elementos trazidos à colação pela agente fiscal na aludida planilha, verificamos que a prescrição por ele declarada, em realidade, em algumas competências, não veio a se suceder. Senão vejamos:

Tomemos como exemplo a competência outubro de 2002. Nos termos da legislação tributária, o vencimento para o recolhimento da retenção efetuada com base em notas fiscais, faturas ou recibos de prestação de serviços referentes a essa competência ocorreria no dia 02/11/2002, *dies a quo* do quinquênio prescricional em voga, o qual se escoaria por completo no dia 02/11/2007. Ora, tendo sido a GFIP retificadora entregue em 07/10/2007, forçoso é reconhecer a tempestividade de sua entrega.

Raciocínio semelhante deve ser empregado em relação às glosas de compensação decorrentes de prescrição referentes às competências 11/2002, 05/2003, 06/2003; 07/2003; 08/2003; 09/2003; 10/2003; 11/2003; 13/2003; 01/2004 e 02/2004 descritas na planilha a fls. 1037/1038, item 1.9. do Relatório Fiscal Complementar.

Ocorre, no entanto, que, para que as retificadoras em questão possam produzir os efeitos ora pretendidos, não basta que hajam sido entregues dentro do prazo prescricional em apreço. Exige o §1º do art. 147 do CTN, como providência indispensável, que a retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, nas hipóteses em que se objetive reduzir ou a excluir tributo, encontre-se adornada com os documentos comprobatórios do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

Da tabela apresentada no Relatório Fiscal Complementar a fls. 1.037/1.038 extrai-se que, nas competências 12/2002, 05/2003, 07/2004, 08/2004 e 10/2004, não houve, por parte do Recorrente, comprovação da ocorrência de efetivo erro de declaração na GFIP. Tal deficiência de comprovação perpetuou-se mesmo em sede de recurso voluntário, não logrando o Recorrente se desincumbir, dessarte, do ônus que se lhe mostrava avesso.

Por outro viés, no que se refere às competências 11/2002, 05/2003, 06/2003; 07/2003; 08/2003; 09/2003; 10/2003; 11/2003; 13/2003; 01/2004 e 02/2004 informadas na mesma planilha a fls. 1.037/1.038 do Relatório Fiscal Complementar, afastada a prescrição declarada pela autoridade fiscal, resta inspecionar se o contribuinte trouxe à apreciação da fiscalização o necessário cabedal de provas hábil a demonstrar a existência do erro que teria dado ensejo à retificação das GFIP dessas competências.

Acontece que o presente Processo Administrativo Fiscal não se encontra instruído com tal conjunto probatório. Tal carência pode ter decorrido por duas razões: ou o sujeito passivo não as apresentou ao agente fiscal ou este, uma vez declarada a prescrição do direito do contribuinte, não promoveu sua juntada aos autos, por desnecessidade.

De uma forma ou de outra, o busílis da questão se encerra no exame de tal conjunto probatório, se de fato existe ou não. Por tal razão, pautamos pela conversão do julgamento em diligência para que a autoridade fiscal emita parecer conclusivo a respeito da comprovação ou não, por parte do contribuinte, do erro que motivou a retificação das GFIP

Processo nº 14474.000336/2007-95
Resolução nº **2302-000.141**

S2-C3T2
Fl. 1.840

referentes às competências 11/2002, 05/2003, 06/2003; 07/2003; 08/2003; 09/2003; 10/2003; 11/2003; 13/2003; 01/2004 e 02/2004 indicadas no item 1.9 do Relatório Fiscal, a fls. 1.037/1.038, como assim exige a norma tributária encartada no §1º do art. 147 do CTN.

3. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, voto pela CONVERSÃO do julgamento em DILIGÊNCIA, nos termos do parágrafo que a este antecede.

Do resultado da diligência, antes de os autos retornarem a este Colegiado, dê-se vistas ao Recorrente, para que, desejando, possa se manifestar no processo, no prazo normativo.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva