



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

Processo nº	15563.720098/2014-21
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	2402-006.642 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	02 de outubro de 2018
Matéria	CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL
Recorrente	EMPRESA IGUAÇU DE MANUTENÇÃO E SERVIÇOS LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. BASE DE CÁLCULO. CONTABILIDADE. POSSIBILIDADE.

É admissível o lançamento com base nos valores contabilizados, quando se mostram superiores à folha de pagamento do contribuinte e este não é capaz de demonstrar, inequívoca e detalhadamente, que rubricas, sobre as quais não incidiriam a exação, estariam computadas no valor contabilizado a título de salários.

COMPENSAÇÃO. CRÉDITO INEXISTENTE. GLOSA

Procedente a glosa, quando constatada a inexistência dos créditos dos quais procurou se valer o contribuinte em suas compensações.

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. DOLO. DESNECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO.

Para a aplicação de multa de 150% prevista no art. 89, §10º da lei 8212/91, necessário que a autoridade fiscal demonstre a efetiva falsidade de declaração, ou seja, a inexistência de direito "líquido e certo" à compensação, sem a necessidade de imputação de dolo, fraude ou mesmo simulação na conduta do contribuinte.

RAT. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA.

Procedente o lançamento que tributa a diferença de RAT, ajustado em função do FAT, valendo-se do CNAE declarado pelo contribuinte em suas GFIP, desde não este não demonstre, de forma efetiva, o erro no enquadramento anterior.

PAGAMENTO ANTERIOR AO LANÇAMENTO. SE DISPONÍVEL. APROVEITAMENTO NO AUTO DE INFRAÇÃO.

É de se aproveitar, para o abatimento do valor lançado, os valores recolhidos a maior do que o originalmente declarados, após ter sido certificado pela unidade de origem acerca do não aproveitamento desses valores em compensações em períodos subsequentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar as preliminares e, no mérito, por voto de qualidade, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para que os valores recolhidos a maior em 2010 sejam utilizados para o abatimento do valor lançado, após certificado pela unidade de origem que tais valores não foram aproveitados em compensações ou restituições em períodos subsequentes. Vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (Relator), Jamed Abdul Nasser Feitoza, Renata Toratti Cassini e Gregorio Rechmann Junior que deram provimento em maior extensão para que fosse afastada a multa isolada.

(assinado digitalmente)

Mario Pereira de Pinho Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mario Pereira de Pinho Filho, Mauricio Nogueira Righetti, Denny Medeiros da Silveira, Jamed Abdul Nasser Feitoza, João Victor Ribeiro Aldinucci, Luis Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini e Gregório Rechmann Junior.

Relatório

Cuida o presente de Recurso Voluntário em face do Acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ, que considerou improcedente a Impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Contra a contribuinte foram lavrados Autos de Infração em 03.12.2015, para constituição de Contribuição Previdenciária, acrescida das multas de ofício e de mora e dos juros legais - Selic, como a seguir resumido:

DEBCAD Nº 51.058.410-1 (Levantamento CT) – no valor de R\$ 1.229.092,40, correspondente à parte patronal e RAT, incidente sobre diferença de bases de cálculo constantes da contabilidade e as bases de cálculo informadas em GFIP, nas competências 01/10 a 12/10;

DEBCAD Nº 51.058.411-0 (Levantamento CT) – no valor de R\$ 303.004,93, referentes às contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundos, Terceiros – SENAC, SESC, SEBRAE, INCRA e SALÁRIO EDUCAÇÃO, incidente sobre diferença de bases de cálculo constantes da contabilidade e as bases de cálculo informadas em GFIP, nas competências 01/10 a 12/10;

DEBCAD Nº 51.058.412-8 (Levantamento CI) - no valor de R\$1.382.321,35, relativo à multa isolada por compensação indevida nas competências 02/2010 a 12/2010, lançada em 12/2010,

07/2011 e 10/2012, que são as competências de entrega das GFIPs nas quais constam as compensações glosadas;

DEBCAD Nº 51.058.413-6 (Levantamento GC) - no valor de R\$1.424.345,06, correspondente à glosa de compensação indevida, declaradas em GFIP, no período de 02/2010 a 12/2010; e

DEBCAD Nº 51.058.414-4 (Levantamento RA) – no valor de R\$497.831,93, referente à diferença de contribuições devidas a título de RAT, incidentes sobre as bases de cálculo declaradas em GFIP, apuradas em razão de informações de alíquotas FAP e RAT a menor, nas competências 01/2010 a 12/2010.

Para a descrição dos fatos, sirvo-me do acórdão de piso de fls. 5011/5032:

A autoridade lançadora relata que constatou, da análise da contabilidade extraída do Sped, que os valores das folhas de pagamento contabilizados eram superiores aos declarados em GFIP, e apurou a diferença da contribuição devida, lançando por meio do levantamento CT.

Elabora planilha discriminando as diferenças apuradas e lista as contas contábeis das quais foram obtidas as bases de cálculo das contribuições lançadas, quais sejam, SALÁRIOS FÉRIAS, 13O SALÁRIO, SALÁRIOS ADMINISTRAÇÃO e 13O SALÁRIO ADM.

Informa também que a empresa, enquadrada no CNAE de código 78.20.5- 00, informou, em GFIP, as alíquotas de RAT e FAP a menor, acarretando uma diferença de contribuição devida, lançada por meio do levantamento RA.

Esclarece que, a partir da vigência do Decreto 6.957/2009, o FAP e o RAT para o CNAE informado são de 1,1756 e 3%, respectivamente, sendo que a empresa informou, no período de 01 a 12/2010, a alíquota de 2% para o RAT e, no período de 02/10 a 09/2010, aplicou FAP 1.

Relata ainda que a autuada declarou compensações em GFIP e, apesar de intimada por meio do TIF 02, não apresentou esclarecimentos ou embasamento documental para tanto, o que ensejou a glosa dos valores compensados e a aplicação da multa isolada, uma vez que não foi possível comprovar a procedência/exatidão desses valores.

Regularmente intimado, apresentou Impugnação - fls. 252/346.

Por determinação da DRJ, os autos baixaram em diligência para que fossem esclarecidos alguns pontos da impugnação - fls. 1088/1091.

Cumprida a diligência, juntou-se aos autos a Informação Fiscal de fls. 4949/4966.

Prosseguindo-se no julgamento, a Impugnação foi julgada improcedente pela Delegacia da Receita Federal do Brasil - DRJ, às fls. 5011/5032:

Em seu Recurso Voluntário às fls. 5192/5248 aduz, em apertada síntese:

Preliminarmente, cerceamento de defesa.

No mérito:

Que o autuante, ao comparar a contabilidade com a GFIP, acabou por tributar verbas sobre as quais não há incidência da exação, a exemplo da provisão de férias e antecipação do 13º salário.

Que o recorrente possui saldo de créditos relativos a excedente de retenções de 11% e de recolhimentos a maior. Assim sendo, as glosas de compensação teriam sido indevidas.

Que teria havido bi-tributação, na medida em que os valores glosados já estariam confessados em GFIP.

Quanto à multa isolada, que a Fiscalização, além de não juntar ao procedimento, o processo nº 16004.720435/2011-35, que teria servido de paradigma para a autuação, não evidenciou a falsidade da origem dos créditos compensados.

Que o CNAE adotado pela Fiscalização para apuração do RAT não condiz com a realidade do recorrente.

Que não foram observados os princípio da proporcionalidade e razoabilidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, Relator

O contribuinte tomou ciência do acórdão recorrido em 06.10.2016 e apresentou tempestivamente seu Recurso Voluntário em 04.11.2016. Observados os demais requisitos de admissibilidade, dele passo a conhecer.

De inicio, sustenta o recorrente ter havido cerceamento de defesa, na medida em que o Fisco não teria examinado a buscado a documentação comprobatória a seu favor, limitando-se a autuar, após análise de sua contabilidade, com base na diferença entre a folha quando comparada com a GFIP.

Penso que a questão de fundo refere-se ao mérito e não a eventual nulidade do lançamento, haja vista a riqueza de detalhes, argumentos e extensão com os quais o sujeito passivo abordou o mérito dos lançamentos ora em análise. É dizer: Exerceu com amplitude seu direito de defesa.

Diferença de BC das contribuições - DEBCADS 51.058.410-1 e 51.058.411-0.

Nesse ponto, a controvérsia cinge-se quanto ao valor tomado pela Fiscalização para fins de comparação com a folha de pagamentos do recorrente.

Após comparar a folha com as informações em GFIP, pôde-se notar que em todas as competências, aquela era significativamente menor do que esta última, o que chamou à atenção do autuante. Exemplificou com o mês de 07/2010. Veja-se: **Base da Folha de Pagamento => R\$ 572.659,34; GFIP => R\$ 1.517.540,41.**

Assim sendo, o Auditor-Fiscal buscou na contabilidade da empresa, em especial nas contas de DESPESAS 3.1.1.02.001 - Salários, 3.1.1.02.007 - 13º Salário, 3.2.1.00.001 - Salários Administração, 3.1.1.02.06 - Férias e 3.2.1.00.07 - 13º Salário ADM, os valores mensais que retratariam sua folha de pagamento de forma consolidada. Ato contínuo, comparou-os com as respectivas GFIP e tributou a diferença. Confira-se:

COMP	CONTABILIDADE	GFIP	DIFERENÇA
jan/10	1.324.875,03	566.712,50	758.162,53
fev/10	1.347.941,72	1.264.031,16	83.910,56
abr/10	1.449.856,13	1.306.288,62	143.567,51
mai/10	1.477.783,56	1.263.915,35	213.868,21
jun/10	1.503.339,48	1.369.483,21	133.856,27
jul/10	1.569.258,68	1.517.540,41	51.718,27
ago/10	1.810.668,66	1.518.283,66	292.385,00
set/10	1.498.063,51	1.476.798,08	21.265,43
out/10	1.563.930,65	1.482.718,93	81.211,72
nov/10	2.083.659,18	1.499.781,32	583.877,86
dez/10	1.601.715,89	1.483.528,95	118.186,94

Contudo, sustenta o recorrente que aquelas contas continham várias rubricas sobre as quais não haveria incidência do tributo ou a tributação se dava em momento posterior, a exemplo da provisão para férias e adiantamento do 13º salário.

Em função do alegado, a autoridade autuante, em sede de diligência determinada pela instância de piso, intimou o recorrente a apresentar, para o mês de junho/2010, a conciliação da folha de pagamento com a contabilidade, demonstrando, com clareza, em quais contas contábeis teriam sido contabilizadas cada rubrica da folha de pagamento, independentemente de haver ou não incidência da contribuição.

Com isso, pretendeu o autuante promover o cotejo, de forma mais detalhada possível, de todas as rubricas de sua folha de pagamento com as contas contábeis que as

registravam, de modo que pudesse identificar a coincidência de valores, ainda que consolidados no mês.

Note-se que o total da folha de pagamento mensal deve, a rigor, guardar relação com o contabilizado nas contas que a representam; em uma única conta ou não. Enquanto aos valores contabilizados se dão de forma consolidados, cabe a folha de pagamento detalhá-los.

E mais, como bem chamou à atenção o acórdão de piso, as rubricas que sofrem incidência do tributo devem estar contabilizadas em contas próprias, apartadas daqueles que não sofrem a incidência, consoante determinação contida no art. 32, inciso II, da Lei 8.212/91:

Art. 32. A empresa é também obrigada a

I – (...)

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

Nesse sentido, não vejo que a tributação - nestes autos - tenha se dado por arbitramento pelo fato de a Fiscalização ter-se valido da contabilidade do contribuinte, com vistas a identificar o fato gerador e determinar a base de cálculo previstos no artigo 28 da Lei 8.212/91.

Aquele artigo 28, ao estabelecer o fato gerador e a base de cálculo da exação, não especifica que os mesmos devam ser extraídos, necessariamente, da folha de pagamento da empresa. Se é verdade que a folha seria a fonte primária das informações que se busca, a contabilização de valores a maior - a título de salários - que sugeram *rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma*, deve ser prioritariamente considerada pelo autuante, sobretudo quando se estiver a falar da cota patronal.

No que toca à alegação de que algumas verbas contabilizadas não sofreriam a incidência da contribuição, tenho que o não atendimento à intimação para que fosse apresentada a conciliação da folha de pagamento com a contabilidade, demonstrando, com clareza, em quais contas contábeis teriam sido contabilizadas cada rubrica da folha de pagamento, independentemente de haver ou não incidência da contribuição, ladeado à inobservância do artigo 32 encimado e a contabilização em conta de SALÁRIO, concluo por não assistir razão ao recorrente nesse aspecto.

Nesse sentido, em prestígio à verdade material dos fatos, deveria o recorrente, mês a mês e a partir das **Folhas de Pagamento Sintética** por ele apresentadas, agrupar as rubricas que compuseram os valores contabilizados a título de SALÁRIOS, de forma a, então, passar a questionar especificamente a verba que, a seu ver, não sofreria incidência da contribuição. Assim não o fez.

Registre-se que os valores informados naquelas Folhas Sintéticas sob a rubrica de "**Salário Base**" apresentaram-se menor do que os declarados em GFIP,

Prosseguindo, aduz que o autuante tributou valores relativos à provisão para férias e adiantamento do 13º salário, que não sofreriam incidência.

De fato, os §§ 6º e 14 do artigo 214 do Decreto 3.048/99, assim dispõem acerca de tais pagamentos:

§ 6º A gratificação natalina - décimo terceiro salário - integra o salário-de-contribuição, exceto para o cálculo do salário-de-benefício, sendo devida a contribuição quando do pagamento ou crédito da última parcela ou na rescisão do contrato de trabalho.

§ 14. A incidência da contribuição sobre a remuneração das férias ocorrerá no mês a que elas se referirem, mesmo quando pagas antecipadamente na forma da legislação trabalhista.

Antes de mais nada, cumpre destacar que o Auditor se valeu de contas de DESPESA, que, a rigor, devem registrar os eventos que sensibilizarão o resultado contábil/fiscal do contribuinte.

Assim, a contabilização de um adiantamento não recai, em regra, sobre conta de resultado. Credita-se uma conta de disponibilidade (caixa ou banco), em contrapartida a uma conta patrimonial de direito.

À luz do razão da conta "3.1.1.02.006 - Férias" apresentado pelo contribuinte (fls. 350 e ss), em especial por meio de seus históricos, não se consegue evidenciar a contabilização de provisões ou o pagamento de adiantamento de férias, de forma a alterar a base de cálculo determinada pelo Fisco.

Os valores questionados no recurso, a seguir colacionado, apresentam os seguintes históricos em seus lançamentos, que não sugerem tratar-se de provisão, mas sim de valores referentes ao próprio mês do lançamento:

COMPETÊNCIA	VALOR CONTABIL/PROVISÃO	VALOR TOTAL
01/2010	0,0	R\$ 91.845,41
02/2010	0,0	R\$ 119.952,79
03/2010	0,0	R\$ 16.540,94
04/2010	R\$ 69.670,70	R\$ 103.182,14
05/2010	R\$ 137.539,13	R\$ 150.627,36
06/2010	0,0	R\$ 97.697,96
07/2010	0,0	R\$ 88.753,23
08/2010	R\$ 286.174,62	R\$ 332.347,64
09/2010	0,0	R\$ 54.192,83
10/2010	R\$ 92.058,92	R\$ 111.072,88
11/2010	R\$ 567.884,72	R\$ 567.884,72
12/2010	R\$ 123.611,74	R\$ 129.408,80

2.1.1.02.004 - FERIAS A PAGAR**VALOR FERIAS A PAGAR REF. MÊS 04/2010****69.670,70**

31/05/2010 2.1.1.02.004 - FERIAS A PAGAR

VALOR FERIAS A PAGAR REF. MÊS 05/2010

137.539,13

31/08/2010 2.1.1.02.004 - FERIAS A PAGAR

VALOR FERIAS A PAGAR REF. 08/2010

286.174,62

31/10/2010 2.1.1.02.004 - FERIAS A PAGAR

VALOR FERIAS A PAGAR REF. 10/2010

92.058,92

31/12/2010 2.1.1.02.004 - FERIAS A PAGAR

VALOR FERIAS A PAGAR REF. 12/2010

123.611,74

30/11/2010 2.1.1.02.004 - FERIAS A PAGAR

VALOR FERIAS A PAGAR REF. 11/2010

567.884,72

567.884,72

E mais, os valores tomados pelo Fisco (vide detalhamento mais adiante) não guardam, ao longo do ano, uma homogeneidade que induza entender que se tratam de provisões de férias com base na folha de pagamento da empresa.

Com isso, impõe-se determinar, agora, se o autuante considerou, ou não, valores atinentes a antecipações do 13º no comparativo encimado.

Vejamos:

A partir da DRE - Demonstrativo do Resultado do Exercício apresentado pelo recorrente, verificou-se a apropriação de DESPESAS no total de R\$ 18.479.580,50, com relação às seguintes contas:

SALÁRIOS	15.091.350,05
----------	---------------

FÉRIAS	1.852.000,59
13º SALÁRIO	583.086,16
SALÁRIOS - ADM	889.314,94
13º SALÁRIO ADM	63.828,76
TOTAL=>	18.479.580,50

Por sua vez, o Auditor fiscal se valeu dos lançamentos a DÉBITO nas seguintes contas de DESPESAS, cujo total foi comparado - no mês - com a respectiva GFIP, com a ressalva de que não houvera lançamento para o mês de março.

	3.1.1.02.001 SALÁRIOS	3.1.1.02.006 FÉRIAS	3.1.1.00.007 SALÁRIOS ADM	TOTAL
JANEIRO	1.165.450,48	91.845,41	67.579,14	1.324.875,03
FEVEREIRO	1.162.132,41	119.952,79	65.856,52	1.347.941,72
MARÇO	1.104.746,38	16.540,94	70.211,43	1.191.498,75
ABRIL	1.271.131,86	103.182,14	75.542,13	1.449.856,13
MAIO	1.256.431,65	150.627,36	70.724,54	1.477.783,55
JUNHO	1.332.529,52	97.607,96	73.202,00	1.503.339,48
JULHO	1.404.390,88	88.753,23	76.114,57	1.569.258,68
AGOSTO	1.394.980,22	332.347,64	83.340,80	1.810.668,66
SETEMBRO	1.360.076,06	54.192,83	83.794,62	1.498.063,51
OUTUBRO	1.372.307,90	111.072,88	80.549,87	1.563.930,65
NOVEMBRO	1.431.107,91	567.884,72	84.666,55	2.083.659,18
DEZEMBRO	1.388.862,85	129.408,80	83.444,24	1.601.715,89
TOTAL=>	15.644.148,12	1.863.416,70	915.026,41	18.422.591,23

Ainda a partir do razão apresentado, percebe-se que a contabilização de adiantamentos do 13º se deu apenas em dezembro, é dizer, apropriou o 13º nos valores de R\$ 63.828,76 e R\$ 583.086,16, após registrar - naquele mesmo mês - o desconto do adiantamento de R\$ 541.204,36.

Razão da conta: 3.2.1.00.007 - 13º SALARIO ADM

Saldo Anterior			0,00
20/12/2010	VALOR 13º SALARIO/2010	63.828,76	63.828,76D
31/12/2010	Transferência para conta resultado	63.828,76	0,00
		63.828,76	0,00
		63.828,76	0,00

Razão da conta: 3.1.1.02.007 - 13º SALARIO

Saldo Anterior			0,00
20/12/2010	VALOR 13º SALARIO REF. 2010	1.124.290,52	1.124.290,52D
	VALOR REF. ADIANTAMENTO	541.204,36	583.086,16D
31/12/2010	Transferência para conta resultado	583.086,16	0,00
		1.124.290,52	1.124.290,52
		1.124.290,52	0,00

Pois bem. Em relação ao mês de dezembro, pode-se notar que o autuante não tributou, naquele mês, valores relativos ao 13º salário, posto que os R\$ 1.601.715,89 utilizados no cotejo não contemplavam as contas a ele relativas. Confira-se:

CONTA	VALOR
3.1.1.02.001 SALÁRIO	1.388.862,85
3.2.1.00.001 SALÁRIO ADM	83.444,24
3.1.1.02.006 FÉRIAS	129.408,80
TOTAL =>	1.601.715,89
3.1.1.02.007 13º SALÁRIO	583.086,16
3.2.1.00.007 13º SALÁRIO ADM	63.828,76

A seu turno, deve-se investigar se aquele adiantamento de R\$ 541.204,36 integrou alguma das contas utilizadas no somatório dos demais meses.

A Folha de Pagamento Sintética apresentada pelo contribuinte (fls. 341 e ss) relativa ao mês de dezembro, evidencia o pagamento do 13º Salário no valor de R\$ 1.188.066,00 e o desconto de R\$ 595.957,76, a título de adiantamento. Veja:

20D1	Décimo Terceiro Salário	1.188.066,00
20D2	Adiantamento 13º Salário	595.957,76

Por sua vez, no mesmo documento, desta feita relativo ao mês de novembro, há a informação do pagamento daquele adiantamento, contudo no importe de R\$ 603.548,00, antes do desconto de R\$ 5.142,42.

20A1	Adiantamento 13º Salário	603.548,00
20D2	Adiantamento 13º Salário	5.122,42

Valendo-se do mesmo raciocínio utilizado para o mês de dezembro, pode-se notar que o autuante também não tributou, em novembro, valores relativos ao 13º salário

(antecipação), posto que os R\$ 2.083.659,18 utilizados no cotejo não contemplavam as contas a ele relativas. Confira-se:

CONTA		VALOR
3.1.1.02.001	SALÁRIO	1.431.107,91
3.2.1.00.001	SALÁRIO ADM	84.666,55
3.1.1.02.006	FÉRIAS	567.884,72
TOTAL =>		2.083.659,18
Folha Sintética	Adiantamento 13º SALÁRIO	598.425,58

Posto desta forma, não vislumbro verossimilhança nas alegações do contribuinte, razão pela qual, neste ponto, voto pela manutenção do lançamento.

Por fim, quanto ao argumento de que há valores recolhidos a maior nas mesmas competências auditadas, a Fiscalização faz constar:

- 45 Em relação ao solicitado no item c): Informo que **TODOS** os valores **recolhidos pela autuada**, a maior do que os apurados em razão do declarado em GFIP, **NÃO FORAM APROVEITADOS** para fins de abatimento do valor lançado pelas razões expostas nos itens 7 e 8 do Relatório Fiscal dos autos de Infração, o qual se encontra em anexo ao presente processo.
- 46 Em relação ao solicitado no item d): Os valores recolhidos a maior e não aproveitados são os da planilha contida no TIF nº 04, também anexado ao presente processo, quais sejam:

COMP	A RECOLHER GFIP	RECOLHIDO GPS	RECOLHIDO A MAIOR	LDCG	REC. A MAIOR + LDCG
jan/10	75.492,02	90.930,69	15.438,67	458,81	15.897,48
fev/10	73.313,49	138.007,68	64.694,19	22.627,02	87.321,21
mar/10	71.283,01	113.609,31	42.326,30	23.784,15	66.110,45
abr/10	75.764,48	126.516,90	50.752,42	25.226,47	75.978,89
mai/10	92.263,04	125.598,22	33.335,18	21.621,58	54.956,76
jun/10	106.126,47	141.491,35	35.364,88	25.150,38	60.515,26
jul/10	119.339,67	175.393,07	56.053,40	27.837,99	83.891,39
ago/10	119.707,22	177.450,12	57.742,90	29.371,55	87.114,45
set/10	110.815,28	168.024,85	57.209,57	28.717,22	85.926,79
out/10	137.496,90	139.469,91	1.973,01	0	1.973,01
nov/10	105.291,47	161.013,37	55.721,90	27.926,73	83.648,63
dez/10	115.533,23	151.805,74	36.272,51	36.742,60	73.015,11
13º/10	32.262,61	39.364,57	7.101,96	0	7.101,96

Por sua vez, no item 8 do Relatório Fiscal, fez constar:

O contribuinte apresentou GFIPs retificadoras para todas as competências, exceto para 13/2010, as quais não puderam ser consideradas para fins de aproveitamento das sobras de GPS. Para as competências 01/2010 e 07/2010, o mesmo retificou as GFIP, sem limitar o valor devido à Previdência Social àquele constante do conta-corrente da empresa. Para as demais competências, as GFIPs retificadoras simplesmente reduziram o valor declarado anteriormente a título de compensação, sem quaisquer esclarecimentos ou embasamento documental (solicitação efetuada através do TIF 02, conforme relatado no item 3, e que motivou o lançamento de glosa de compensação e de multa isolada). Dessa forma não foi possível comprovar a procedência/exatidão dos valores compensados e, diante da impossibilidade de vinculação das sobras de recolhimento às alterações efetivadas por meio das GFIPs retificadoras, os recolhimentos a maior constantes no conta corrente do contribuinte foram desconsiderados para fins de abatimento das contribuições devidas apuradas na presente ação fiscal.

Outrossim, o reconhecimento de indébitos não faz parte do escopo da presente auditoria.

Em que pese o informado, tenho que os valores recolhidos a maior devam ser utilizados para o abatimento do valor lançado, na medida em que configuram extinção do crédito tributário, na forma do artigo 156, I, do CTN.

Todavia, impõe-se que a unidade preparadora se certifique acerca do não aproveitamento desses valores em compensações em períodos subsequentes

Glosa de Compensações - DEBCAD 51.058.413-6

A fiscalização efetuou a glosa da totalidade das compensações promovidas pelo recorrente no período de 02/2010 a 12/2010, conforme a seguir resumidas:

COMP	COMPENSAÇÕES
fev/10	72.683,00
mar/10	76.672,73
abr/10	71.170,82
mai/10	49.031,84
jun/10	69.509,17
jul/10	114.124,28
ago/10	119.630,36
set/10	114.502,53
out/10	79.129,01
nov/10	110.688,22
dez/10	44.405,60

Em seu recurso, sustenta o contribuinte que tinha a seu favor, saldo de crédito da ordem de R\$ 274.023,49, resultante do saldo de retenções de 11% não utilizadas em suas GFIP dos anos de 2007, 2008 e 2009, além de crédito de recolhimentos a maior efetuados nas competências de 11/2007, 03, 05, 08, e 09 de 2008 e 03, 09 e 12 de 2009.

Aduz ainda que a fiscalização cometera equívoco quanto aos pretensos créditos das competências 02, 04, 06, 09, 11 e 12 de 2008, que estaria sendo comprovado com as notas fiscais alegadamente em anexo ao recurso, sem, contudo, especificar quais teriam sido esses equívocos. Ademais, **não há notas fiscais anexadas ao recurso de fls. 5112/5332.**

Passo à análise por tipo de crédito.

Retenção de 11%.

O aproveitamento dos créditos de retenção tem assento legal no artigo 31 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 9.711/98.¹

Pode-se dizer, à luz da sistemática legal, que o procedimento, em resumo, seguirá os seguintes passos:

O prestador de serviço deve emitir a nota fiscal ou fatura com o destaque da retenção de 11% sobre valor dos serviços executados, cabendo ao tomador (contratante) efetuar sua efetiva retenção e recolhê-la aos cofres públicos em nome do prestador. É dizer, o recolhimento dar-se-á no nome e CNPJ do prestador, razão pela qual a apresentação das guias de recolhimento desacompanhadas das GFIPS dos respectivos tomadores não assegura, a princípio, a existência do crédito e a identificação de qual tomador teria efetuado o recolhimento.

Uma vez emitida a nota/fatura com o destaque da retenção, o prestador, na GFIP de competência de sua emissão, informará o total das retenções sofridas naquele mês e, deste valor, quanto teria sido utilizado como dedução do valor devido no próprio mês por conta de sua folha de pagamento.

Assim procedendo, eventual excedente poderá ser utilizado para compensar, no próprio mês, débitos de outros estabelecimentos ou, nos meses seguintes, débitos do mesmo estabelecimento prestador do serviço ou de qualquer outro da mesma empresa.

Perceba que, com isso, a exigência de que tais retenções tenham sido declaradas/informadas nas GFIP de origem, ganha especial relevo para a comprovação do crédito. Não se trata, pois, de mera formalidade legal, mas sim de condição essencial para que o Auditor-Fiscal dê seguimento à apuração do crédito do requerente.

Melhor explicando:

¹ Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5º do art. 33 desta Lei.

§ 1º O valor retido de que trata o caput deste artigo, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, poderá ser compensado por qualquer estabelecimento da empresa cedente da mão de obra, por ocasião do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos seus segurados.

§ 2º Na impossibilidade de haver compensação integral na forma do parágrafo anterior, o saldo remanescente será objeto de restituição.

Diferentemente das compensações fazendárias, onde se há um competente controle do crédito apurado pelo contribuinte por meio dos sistemas da RFB; no âmbito previdenciário esse controle sistemático ainda é embrionário, fazendo com que a autoridade administrativa a cargo do procedimento empreenda uma maior atenção tanto na apuração do crédito, quanto no controle de sua utilização nos períodos posteriores ao de sua apuração.

Nesse sentido, abstraindo-se a questão atinente à correção, ou não, do valor da contribuição devida apurada no mês de origem do crédito, penso ser imprescindível, para cada competência de origem, a apresentação de todas as notas fiscais/faturas com destaque da retenção, devidamente informadas em sua GFIP, de forma que a autoridade administrativa tenha razoável certeza de que houvera um excedente entre as retenções sofridas (obviamente contabilizadas) e o valor devido apurado, e que este excedente não fora utilizado em compensações anteriores ao mês do encontro de contas em análise ou mesmo que não tenha sido objeto de pedido de restituição.

Voltando aos autos, o recorrente foi intimado a apresentar planilha de apuração das contribuições retidas destacadas nas notas fiscais emitidas no exercício 2008, por competência, com totalização, as quais foram objeto das compensações em 2010, discriminando, nota a nota, os seguintes dados: data de emissão, número, CNPJ e razão social do tomador, valor da nota, valor dos serviços e valor da retenção dos 11% destacada na nota.

Foi intimado ainda a apresentar planilha de apuração das contribuições compensadas em GFIP no período de 11/2008 a 13/2009, exceto nas competências de 12/2008 e 12/2009, de forma individualizada, por origem do crédito, com totalização mensal, sendo que no caso de retenção dos 11% em notas fiscais de serviços prestados, deveria trazer os mesmos elementos acima.

Não é difícil imaginar qual seria o propósito daquelas planilhas. Prestariam à apuração do crédito na competência de origem e ao controle de sua utilização em meses posteriores, de forma a se certificar se o recorrente detinha, efetivamente, saldo de créditos no início de 2010, na medida em que promovera compensações em, 2007 (13º salário), 2008 e 2009.

Após tentativas infrutíferas junto ao recorrente, a própria Fiscalização elaborou planilha, por totais mensais, fazendo constar as retenções destacadas nas notas fiscais de 2007 a 2009, com as seguintes observações pertinentes:

Nas competências em que houve apresentação das notas fiscais acompanhadas de relação das mesmas com as respectivas retenções, essas serviram de base para apuração do valor retido no mês. Tal fato aconteceu para todo o ano calendário de 2007 e 2008 e para as competências 06, 07 e 08/2009.

Para as competências 05/2009 e 09/2009, as notas fiscais foram apresentadas parcialmente e desacompanhadas de planilhas de controle.

Para as competências 01 a 04/2009 e 10 a 12/2009, não houve apresentação das notas fiscais.

Para as competências de 01 a 05/2009 e 09 a 12/2009, para as quais não foram apresentadas notas fiscais, o valor retido do mês foi considerado como sendo o valor recolhido pelos tomadores constante do conta-corrente (CONRET) do contribuinte em referência.

Feito isso, a autoridade administrativa apurou o crédito, levando-se em conta o valor aproveitado na GFIP do mês e nas compensações seguintes. Confira-se:

COMP	N. FISCAIS APRESENT. RETENÇÃO	RETENÇÃO INFORMADA EM GFIP	DIF RETENÇÃO GFIP - NF	SALDO P/ COMPENSAR (*)	DECLARADO GFIP SEM N. FISCAL	COMPENSADO EM GFIP	VALOR RECOLHIDO CONRET	DIFERENÇA GFIP-REC CONRET
jan/07	15.944,49	69.131,47	53.186,98		53.186,98	0,00		
fev/07	16.741,24	86.339,84	69.598,60		69.598,60	0,00		
mar/07	22.224,16	84.024,87	61.800,71		61.800,71	0,00		
abr/07	57.197,27	116.327,20	59.129,93		59.129,93	0,00		
mai/07	61.452,78	119.164,09	57.711,31		57.711,31	0,00		
jun/07	69.790,83	129.488,67	59.697,84		59.697,84	0,00		
jul/07	133.010,07	128.391,60	-4.618,47	-4.618,47		0,00		
ago/07	158.303,68	147.945,35	-10.358,33	-10.358,33		0,00		
set/07	132.468,48	135.562,23	3.093,75		3.093,75	0,00		
out/07	145.900,49	145.054,23	-846,26	-846,26		0,00		
nov/07	159.088,48	148.607,68	-10.480,80	-10.480,80		0,00		
dez/07	151.952,21	159.908,78	7 956,57		7.956,57	0,00		
13º/07						140.000,00		
TOTAL	1.124.074,18	1.469.946,01	345.871,83	-26.303,86	372.175,69	140.000,00		

Perceba que à exceção dos meses de 07, 08, 10 e 11, nos demais o autuado aproveitou-se de mais crédito do que teria direito. É dizer, as retenções destacadas nas notas tabuladas teriam sido insuficientes para lastrear o valor que foi indevidamente utilizado no próprio mês.

E mais, a compensação promovida na GFIP do 13º salário se deu parcialmente desprovida de crédito.

Assim, iniciou-se 2008 sem qualquer crédito de retenção antecedente. Vejamos o comportamento em 2008.

SALDO DE RETENÇÃO REMANESCENTE DE 2007						-113.696,14	
jan/08	151.152,82	145.804,45	-5.348,37	-5.348,37		0,00	
fev/08	152.674,59	154.245,41	1.570,82		1.570,82	0,00	
mar/08	153.513,24	153.515,17	1,93		1,93	0,00	
abr/08	155.967,44	157.538,27	1.570,83		1.570,83	0,00	
mai/08	228.638,97	157.848,65	-70.790,32	-70.790,32		0,00	
jun/08	176.840,91	170.923,83	-5.917,08	-5.917,08		0,00	
jul/08	206.718,54	204.673,82	-2.044,72	-2.044,72		0,00	
ago/08	211.276,90	161.987,77	-49.289,13	-49.289,13		0,00	
set/08	213.219,20	200.313,44	-12.905,76	-12.905,76		0,00	
out/08	232.997,36	219.516,21	-13.481,15	-13.481,15		0,00	
nov/08	212.948,36	214.668,86	1.720,50		1.720,50	36.759,28	
dez/08	211.250,75	211.380,88	130,13		130,13	0,00	
13º/08			0,00			222.314,86	
TOTAL	2.307.199,08	2.152.416,76	-154.782,32	-159.776,53	4.994,21	259.074,14	

O comportamento se repetiu ao longo de 2008. O total do crédito apurado em 01, 05, 06, 07, 08, 09 e 10 teria sido insuficiente para cobrir a integralidade das compensações que promoveu em novembro e na GFIP do 13º salário.

Assim, iniciou-se 2009 sem qualquer crédito de retenção antecedente. Vejamos, agora, o comportamento em 2009.

SALDO DE RETENÇÃO REMANESCENTE DE 2008						-99.297,61		
jan/09	0,00	217.267,39	217.267,39		217.267,39	30.952,40	211.811,79	5.455,60
fev/09	0,00	162.275,70	162.275,70		162.275,70	81.557,49	144.116,96	18.158,74
mar/09	0,00	196.906,78	196.906,78	-79.298,13	196.906,78	49.139,96	276.204,91	-79.298,13
abr/09	0,00	212.218,68	212.218,68		212.218,68	26.748,83	209.958,32	2.260,36
mai/09	115.257,95	221.421,41	106.163,46		106.163,46	23.592,41	213.104,32	8.317,09
jun/09	232.703,84	218.708,77	-13.995,07	-13.995,07		43.886,82		
jul/09	219.768,06	214.225,75	-5.542,31	-5.542,31		49.902,79		
ago/09	218.009,44	217.303,74	-705,70	-705,70		45.090,20		
set/09	69.980,72	250.181,49	180.200,77	-1.311,95	180.200,77	55.943,53	251.493,44	-1.311,95
out/09	0,00	280.178,72	280.178,72		280.178,72	26.456,77	248.351,55	31.827,17
nov/09	0,00	283.653,71	283.653,71		283.653,71	43.952,34	177.219,23	106.434,48
dez/09	0,00	204.340,70	204.340,70	-115.744,12	204.340,70	0,00	320.084,82	-115.744,12
13º/09						289.662,84		
TOTAL	855.720,01	2.678.682,84	1.822.962,83	-137.299,15	1.843.205,91	766.886,38	2.052.345,34	626.337,60

Não foi diferente. Os valores utilizados nas GFIP de origem do crédito e as compensações declaradas nos meses seguintes, consumiram a totalidade das retenções sofridas no ano.

Nesse rumo, iniciou-se 2010 sem qualquer crédito de retenção antecedente que desse amparo as compensações pretendidas.

Em resumo, assim apurou o Fisco:

ANO	SALDO P/ COMPEN-SAR	COMPENSA-DO EM GFIP	SALDO REMANES-CENTE (COMPEN-SADO A MAIOR)
2007	-26.303,86	140.000,00	113.696,14
2008	-159.776,53	259.074,14	99.297,61
2009 (*)	-137.299,15	766.886,38	629.587,23
TOTAL	-323.379,54	1.165.960,52	842.580,98

Recolhimento a maior.

Sustenta que parte dos créditos utilizados nas compensações de 2010 refere-se a recolhimentos a maior nas seguintes competências e valores:

EMPRESA IGUAÇU DE MANUTENÇÃO E SERVIÇOS LTDA**PLANILHA DE RECOLHIMENTOS A MAIOR EFETUADOS EM GPS**

COMPETÊNCIA	VALOR RECOLHIDO	VALORES UTILIZADOS	CRÉDITOS APURADOS
11/2007.	R\$ 231.475,42	R\$ 218.817,46	R\$ 12.657,96
03/2008.	R\$ 233.602,91	R\$ 230.851,09	R\$ 2.751,82
05/2008.	R\$ 312.244,27	R\$ 250.277,15	R\$ 61.967,12
08/2008.	R\$ 340.845,74	R\$ 296.197,31	R\$ 44.648,43
09/2008.	R\$ 335.996,71	R\$ 314.877,01	R\$ 21.119,70
03/2009.	R\$ 350.965,85	R\$ 271.667,72	R\$ 79.298,13
09/2009.	R\$ 387.118,82	R\$ 305.806,87	R\$ 81.311,95
12/2009.	R\$ 425.417,60	R\$ 291.384,64	R\$ 134.032,91
TOTAL	R\$ 2.617.667,32	R\$ 2.179.879,25	R\$ 437.788,02

OBS: VALORES APURADOS CONFORME CONSULTA NO CONTA CORRENTE DO ESTABELECIMENTO

Em função da semelhança entre os saldos da planilha do contribuinte (acima) e aqueles identificados no sistema CONRET (abaixo), infere-se que o recorrente busca de valer dos recolhimentos de retenção efetuados, a rigor, a maior do que a retenção sofrida. Confira-se.

COMP	REtenção GFIP	RECOLHIMENTO	DIFERENÇA
nov/07	148.607,68	161.265,64	-12.657,96
mar/08	153.515,17	156.266,99	-2.751,82
mai/08	157.848,65	219.815,77	-61.967,12
ago/08	161.987,77	206.636,20	-44.648,43
set/08	200.313,44	200.525,41	-211,97
mar/09	196.906,78	276.204,91	-79.298,13
set/09	250.181,49	251.493,44	-1.311,95
dez/09	204.340,70	320.084,82	-115.744,12

Explico.

O sistema em questão procede ao cotejo entre o valor de retenção declarado pelo contribuinte em sua GFIP com os respectivos recolhimentos efetuados pelos tomadores em relação àquele mesmo mês.

Em outras palavras: Não obstante o recolhimento constar no CNPJ do autuado, o recolhimento é promovido pelo tomador, que figura como responsável pela retenção e recolhimento na relação obrigacional.

Assim sendo, penso que o crédito do contribuinte parte do valor sofrido e declarado como de retenção em sua GFIP.

Prosseguindo, assevera o recorrente que as compensações declaras em GFIP, quando desconsideradas pelo Fisco, já se encontravam lançadas (auto lançamento). Assim sendo, o lançamento de ofício teria consubstanciado duplidade de tributação.

Não vejo dessa forma.

Em que pese o procedimento para glosa de compensações estar previsto em norma específica, não vislumbro impedimento legal a que tal cobrança se dê por meio de auto de infração, instrumento legal que põe termo ao procedimento de ofício², desde que observadas as condições a seguir:

Que seja aplicada a multa de mora (20%) e não a típica do lançamento de ofício (multa de ofício de 75%);

Que não haja duplicidade de cobrança (por meio de auto de infração e por meio de despacho decisório); e

Que seja oportunizado ao autuado o rito recursal previsto no Dec 70.235/72.

Multa Isolada - DEBCAD 51.058.412-8.

Neste ponto, sustenta o autuado que a Fiscalização, além de não juntar ao procedimento, o processo nº 16004.720435/2011-35, que teria servido de paradigma para a autuação, não evidenciou a falsidade da origem dos créditos compensados.

Pois bem. O § 10 do artigo 89 da Lei 8.212/91 assim dispõe:

(...)

§ 10. Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. (destaquei)

A seu turno, falsidade é qualidade daquilo que é falso, que, na sequência, pode ser assim definido³:

falso

adjetivo

1. contrário à realidade ou à verdade; inexato, sem fundamento.
"ideias f."
2. em que há mentira, fingimento, dolo.
"f. testemunho"

Diferentemente da seara criminal, onde para se ter um provimento condenatório faz-se necessário, como regra⁴, provar o dolo na conduta comissiva ou omissiva do agente, na medida em que a pena traz, a rigor, restrições ao seu consagrado direito constitucional à liberdade; no âmbito tributário tem-se como regra, quanto à imposição de penalidade, a desnecessidade de se apontar/provar o dolo na conduta do contribuinte, como se

² Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

³ https://www.google.com.br/search?ei=c3BwWrr1B8SkwAS0x6bgDA&q=falso&oq=falso&gs_l=psy-ab.3...64012.64481.0.65192.5.5.0.0.0.0.0.0....0...1c.1.64.psy-ab..5.0.0....0.UblEjFL-KuI

⁴ Ressalvados os tipos - expressos na lei penal - para os quais basta a culpa na conduta.

denota do artigo 136 infra colacionado, eis que, aqui, a penalidade traz implicações, em última análise, ao direito à propriedade.

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Nesse rumo, pode-se concluir que enquanto no âmbito criminal, a regra é que se demonstre a intenção (dolo) na conduta do agente; no tributário, a responsabilidade pela infração é de natureza objetiva, bastando, para tanto, que se demonstre a ação (ou omissão), o resultado reprovável e o nexo de causalidade entre ambos.

Perceba que quando o legislador tributário pretendeu exigir do Estado a comprovação da intenção do agente, o fez expressamente na lei, consoante se denota do parágrafo 1º do artigo 44 da Lei 9.430/96, combinado com os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64. Confira-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

*Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão **dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

*Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão **dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.*

*Art . 73. Conluio é o ajuste **doloso** entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.*

Nesse mesmo sentido, são os acórdão 9202-003.931, de 12.054.2016 e 9202-005-160, de 25.01.2017, adiante ementados:

COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES COM CRÉDITOS INEXISTENTES. INSERÇÃO DE DECLARAÇÃO FALSA NA GFIP. APLICAÇÃO DE MULTA ISOLADA. PROCEDÊNCIA.

O sujeito passivo deve sofrer imposição de multa isolada de 150%, incidente sobre as quantias indevidamente compensadas, quando insere informação falsa na GFIP, declarando créditos decorrentes de recolhimentos de contribuições sem efetivamente desincumbir-se de demonstrar o efetivo recolhimento.

Para a aplicação de multa de 150% prevista no art. 89, §10º da lei 8212/91, necessário que a autoridade fiscal demonstre a efetiva falsidade de declaração, ou seja, a inexistência de direito "líquido e certo" a compensação, sem a necessidade de imputação de dolo, fraude ou mesmo simulação na conduta do contribuinte.

COMPENSAÇÃO. PRECATÓRIOS EM AÇÃO JUDICIAL DE CONTRIBUIÇÕES DIVERSAS. INSERÇÃO DE DECLARAÇÃO FALSA NA GFIP. APLICAÇÃO DE MULTA ISOLADA. PROCEDÊNCIA.
O sujeito passivo deve sofrer imposição de multa isolada de 150%, incidente sobre as quantias indevidamente compensadas, quando insere informação falsa na GFIP, declarando créditos antes mesmo de decisão judicial ou declaração de constitucionalidade da contribuição devida. Para a aplicação de multa de 150% prevista no art. 89, §10º da lei 8212/91, necessário que a autoridade fiscal demonstre a efetiva falsidade de declaração, ou seja, a inexistência de direito "líquido e certo" a compensação, sem a necessidade de imputação de dolo, fraude ou mesmo simulação na conduta do contribuinte.

Prosseguindo quanto ao caso em tela.

O contribuinte, no período de 12/2010 a 10/2012, efetuou compensações em 11 GFIP, procurando extinguir, indevidamente, grande parte dos débitos lá apurados e confessados.

Referidas compensações tiveram o condão de reduzir, na GFIP, o valor devido e que alimentou a cobrança automática previdenciária. Vale dizer: o valor informado como compensado deixou de ser cobrado automaticamente pelos sistemas previdenciários. Em função deste mecanismo, o resultado da conduta - frise-se: deixar de pagar tributo - era, sem sombra de dúvida, vislumbrado, esperado e pretendido pelo contribuinte.

Nessa linha, estou certo de que as várias compensações informadas em GFIP não se alinharam à realidade ou à verdade, razão pela qual concluo pela procedência do lançamento a esse título.

Ajuste do RAT - DEBCAD 51.058.414-4.

A autuada apresentou as GFIP do período fazendo constar o CNAE "7820.5/00 - Locação de Mão de Obra Temporária", que corresponderia, a partir da vigência do Decreto 6.957/2009, a uma alíquota RAT de 3%, diferentemente da de 2% apurada e recolhida. Referido CNAE compreende as seguintes atividades:

Notas Explicativas:

Esta subclasse compreende:

- o fornecimento a empresas clientes, por tempo determinado, de pessoal recrutado e remunerado por agências de trabalho temporário, nas condições da legislação trabalhista. As unidades classificadas nesta subclasse não oferecem supervisão direta a seus empregados nos locais de trabalho dos clientes

Note que esse mesmo enquadramento, antes do decreto encimado, garantia uma alíquota de 2%. Daí aparentar que o contribuinte permaneceu declarando referido enquadramento, até que a Fiscalização lhe chamassem à atenção para a majoração da alíquota, quando então passou a sustentar novo enquadramento, como adiante abordado.

Além do mais, teria se equivocado quanto ao FAT aplicado, ocasionando, ao final, diferenças no RAT ajustado em suas GFIP.

Assim procurou demonstrar o Fisco:

COMP	RAT AJUSTADO GFIP %	RAT AJUSTADO CORRETO %	DIFER. RAT AJUST. %	BC GFIP	DIF RAT 1,5268	DIF RAT 1,1868
	jan/10	2,34	3,5268	1,1868	566.712,50	6.725,74
fev/10	2	3,5268	1,5268	1.264.031,16		15.001,52
mar/10	2	3,5268	1,5268	1.229.022,50	18.764,72	
abr/10	2	3,5268	1,5268	1.306.288,62	19.944,41	
mai/10	2	3,5268	1,5268	1.263.915,35	19.297,46	
jun/10	2	3,5268	1,5268	1.369.483,21	20.909,27	
jul/10	2	3,5268	1,5268	1.517.540,41	23.169,81	
ago/10	2	3,5268	1,5268	1.518.283,66	23.181,15	
set/10	2	3,5268	1,5268	1.476.798,08	22.547,75	
out/10	2,34	3,5268	1,1868	1.482.718,93		17.596,91
nov/10	2,34	3,5268	1,1868	1.499.781,32		17.799,40
dez/10	2,34	3,5268	1,1868	1.483.528,95		17.606,52
13º/10	2,34	3,5268	1,1868	1.258.602,45		14.937,09

Por sua vez, o recorrente informa em seu recurso que seu enquadramento seria no CNAE "7830-2/00 - Fornecimento e Gestão de Recursos Humanos para Terceiros", à alíquota de 2%. Referido CNAE compreende as seguintes atividades:

Notas Explicativas:

Esta subclasse compreende:

- o fornecimento de recursos humanos e de serviços de gestão de recursos humanos a empresas clientes. Essas unidades são especializadas em uma série de tarefas relacionadas a recursos humanos e administração de pessoal, podendo representar o empregador em questões referentes à folha de pagamento, impostos e outros assuntos relacionados aos recursos humanos, mas não são responsáveis pela direção e supervisão dos empregados na empresa cliente

Com vistas a justificar a alteração do CNAE, anexou aos autos centenas de Fichas de Registros de seus empregados.

Tais documentos, embora evidenciem o cargo para o qual teria sido contratado o trabalhador (por ex: servente, auxiliar de serviços gerais, limpador de vidros, auxiliar de serviços operacionais, porteiro, motorista, dentre outros) não são hábeis a demonstrar a preponderância da atividade desenvolvida pelo contribuinte, assim como o quantitativo de trabalhadores a ela alocados.

Ademais, o objeto social em seu contrato que vigeu durante grande parte do período fiscalizado não sugeria que o a recorrente exercia as atividades especificadas nas Notas Explicativas daquele CNAE 7830-2/00. Confira-se.

CLÁUSULA SEGUNDA:

A empresa tem por objetivo a exploração do ramo de:

- a) Prestação de serviços de limpeza e conservação;
- b) Prestação de serviços de conservação e manutenção predial;
- c) Prestação de serviços de limpeza hospitalar, com lavagem e desinfecção de roupas;
- d) Prestação de serviços de manutenção e conservação de equipamentos elétricos, hidráulicos e sanitários;
- e) Prestação de serviços de jardinagem;
- f) Prestação de serviços de conservação de instalações prediais;
- g) Prestação de serviços de fornecimento de mão – de – obra qualificada;
- h) Prestação de serviços de operação e controle de estacionamentos fixo e rotativo de veículos;
- i) Venda de produtos de limpeza e higiene.

Nesse aspecto, tenho que o lançamento não merece reparos.

Por fim, quanto à alegada inobservância aos princípio de razoabilidade e proporcionalidade, de cunho eminentemente subjetivos, cumpre destacar que no âmbito administrativo, ainda que haja no íntimo de aplicador do Direito, conflito aparente entre aqueles princípios e o da legalidade, a este último deve ser dado obediência.

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso apresentado para REJEITAR a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, DAR-LHE parcial provimento, para que os valores recolhidos a maior em 2010 sejam utilizados para o abatimento do valor lançado, após ter sido certificado pela unidade de origem acerca do não aproveitamento desses valores em compensações e/ou restituições em períodos subsequentes.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti