



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15563.720252/2014-64
ACÓRDÃO	2004-000.250 – 2ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ITAL EMPRESA TRANSPORTADORA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/05/2011 a 31/07/2013

PRELIMINAR DE SUSPENSÃO OU DE EXTINÇÃO DO PROCESSO. INOCORRÊNCIA.

Inexistindo causa de suspensão do processo ou de sua extinção, deve-se apreciar o mérito da lide.

PRELIMINAR DE NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A identificação clara e precisa dos motivos que ensejaram a autuação afasta a alegação de nulidade. Não há que se falar em nulidade quando a autoridade lançadora indicou expressamente a infração imputada ao sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade cabível, efetivando o lançamento com base na legislação tributária aplicável. A atividade da autoridade administrativa é privativa, competindo-lhe constituir o crédito tributário com a aplicação da penalidade prevista na lei.

COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA EM GFIP. DIREITO CREDITÓRIO NÃO COMPROVADO. GLOSA. PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Não atendidas as condições estabelecidas na legislação previdenciária e no Código Tributário Nacional – CTN, e não comprovada a origem e a liquidez dos créditos, deverá a fiscalização efetuar a glosa dos valores indevidamente compensados em GFIP, com o consequente lançamento de ofício das importâncias que deixaram de ser recolhidas.

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 (Súmula CARF nº 163).

MULTA ISOLADA POR COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA EM GFIP COM FALSIDADE DE DECLARAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO ALEGADO COMO

ORIGINÁRIO DE DECISÃO JUDICIAL NÃO TRANSITADA EM JULGADO. SÚMULA CARF Nº 206.

A inserção em GFIP de valores compensados, que não correspondem a créditos líquidos e certos, especialmente se os alegados créditos seriam decorrentes de decisão judicial não transitada em julgado, caracteriza a falsidade de declaração GFIP, e conseqüentemente, a ocorrência da multa isolada do §10 do art. 89 da Lei 8.212.

A compensação de valores discutidos em ações judiciais antes do trânsito em julgado, efetuada em inobservância a decisão judicial e ao art. 170-A do CTN, configura hipótese de aplicação da multa isolada em dobro, prevista no § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CFL 38. OBRIGATORIEDADE DE EXIBIR DOCUMENTOS E LIVROS FISCAIS RELACIONADOS COM AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DA LEI Nº 8.212. PLANILHAS QUE NÃO SE QUALIFICAM COMO DOCUMENTOS E LIVROS FISCAIS.

Deixar a empresa de exibir qualquer livro ou documento relacionado com as contribuições para a Seguridade Social ou apresentar documento ou livro que não atenda às formalidades legais exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita a informação verdadeira constitui infração à legislação previdenciária pelo CFL 38.

Não constitui infração à legislação previdenciária do CFL 38 deixar a empresa de apresentar planilhas internas de controle do próprio contribuinte em relação a alegados direitos creditórios, que não são qualificadas como escrituração fiscal, societária, pessoal ou contábil, repercutindo a omissão exclusivamente na não demonstração de seu aduzido crédito por ausência de provas e uma vez declaradas compensações em GFIP justificando a glosa e o lançamento de obrigação principal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para cancelar o auto de infração de obrigação acessória Debcad 51.058.422-5 (CFL 38).

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Cleberson Alex Friess (substituto integral), Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausente o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, substituído pelo conselheiro Cleberson Alex Friess.

RELATÓRIO

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 315/335), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) de primeira instância (e-fls. 273/310), consubstanciada no Acórdão nº 16-70.596 - 12ª Turma da DRJ/SPO, de 10/12/2015, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente o pedido deduzido na impugnação, cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2011 a 31/07/2013

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade do lançamento quando emitido por autoridade competente e observados os requisitos constitucionais, legais e, em especial, o quanto previsto na legislação que rege o processo administrativo-fiscal.

COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA INDEVIDA. GLOSA.

Não atendidas as condições estabelecidas na legislação previdenciária e no Código Tributário Nacional – CTN, e não comprovada a origem e a liquidez dos créditos, deverá a fiscalização efetuar a glosa dos valores indevidamente compensados, com o consequente lançamento de ofício das importâncias que deixaram de ser recolhidas.

FALSIDADE DE DECLARAÇÃO. GFIP.

A inserção em GFIP de valores compensados, que não correspondem a créditos líquidos e certos, caracteriza a falsidade de declaração, e consequentemente, a ocorrência, em tese, do crime previsto no art. 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90.

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGATORIEDADE. EXIBIR DOCUMENTOS.

Deixar a empresa de exibir qualquer livro ou documento relacionado com as contribuições para a Seguridade Social ou apresentar documento ou livro que não atenda às formalidades legais exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita a informação verdadeira constitui infração à legislação previdenciária.

PRODUÇÃO DE PROVAS. INDEFERIMENTO.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo se fundamentado nas hipóteses expressamente previstas.

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do lançamento fiscal

O lançamento, em sua essência e circunstância, para fatos geradores ocorridos nas competências destacadas na ementa do acórdão recorrido, com auto de infração juntamente com as peças integrativas e Relatório Fiscal (e-fls. 20/29) e informação da PGFN (e-fls. 97/99) devidamente colacionados, tendo o contribuinte sido notificado em 16/09/2014 (e-fl. 190), foi bem sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo com breves adaptações quando necessárias:

Trata-se do processo nº 15563.720252/2014-64, relativo aos Autos de Infração lavrados em 08/09/2014, decorrentes do descumprimento de obrigação principal e acessória, abrangendo o período de 05/2011 a 07/2013.

Integram o processo os Autos de Infração a seguir discriminados:

Debcad	Tipo	Período	Valor
51.058.420-9	Obrigação principal – glosa de compensação	06/2011 a 06/2013	R\$ 421.978,06
51.058.421-7	Obrigação principal – multa isolada de 150% por declaração falsa	05/2011, 07/2011, 09/2011 a 06/2012, 08/2012 a 07/2013	R\$ 457.591,10
51.058.422-5	Obrigação acessória – não apresentação de documentos (CFL 38)	-----	R\$ 18.128,46

O Relatório Fiscal informa, em síntese, que:

A ação fiscal teve início em 18/11/2013, data da ciência do Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIPF (em anexo), por meio postal, com aviso de recebimento JL605437505BR, através do qual foi solicitada a documentação ao contribuinte.

Da análise das informações prestadas em GFIP, verificou-se que o contribuinte efetuou compensações de contribuições previdenciárias, informando

no campo "COMPENSAÇÃO" valores referentes a contribuições as quais ele considera ter recolhido indevidamente.

Intimado através do já referido TIPF a prestar esclarecimentos quanto às compensações efetuadas, o contribuinte informou que elas foram baseadas na decisão proferida no processo judicial nº 0008651-03.2010.4.02.5101, em grau de recurso e na liminar proferida no processo original.

Intimado através do mesmo TIPF a apresentar planilhas de apuração, atualização monetária e das compensações efetivadas, o contribuinte as apresentou, entretanto elas se encontravam incompletas.

Foram apresentadas planilhas de apuração com rubricas para as quais não foram apresentadas planilhas de atualização monetária, bem como foram apresentadas planilhas de atualização monetária com rubricas para as quais não foram apresentadas planilhas de apuração.

Além disso, as planilhas de compensação propriamente ditas apresentadas não trazem os valores individualizados rubrica por rubrica, bem como não trazem a totalidade dos valores compensados.

Intimado através do Termo de Intimação Fiscal – TIF nº 001 (em anexo), por meio postal, com aviso de recebimento JL700038053BR (em anexo) a apresentar tais planilhas de forma completa, o contribuinte não atendeu à intimação.

Mais uma vez intimado através do Termo de Intimação Fiscal - TIF 002, por meio pessoal, a apresentar tais planilhas de forma correta, inclusive com a informação de que a não apresentação das informações necessárias para a efetiva conferência da regularidade das compensações efetivadas acarretaria na glosa de tais compensações, mais uma vez o contribuinte não atendeu à intimação, razão pela qual o contribuinte também foi autuado através do AIOA CFL 38, Debcad nº 51.058.422-5, por não apresentar as planilhas solicitadas.

Formulou-se consulta à Procuradoria Seccional da Fazenda Nacional em Nova Iguaçu, através do Ofício nº 1587-3/11/2014 acerca da vigência e da abrangência da decisão proferida nos autos do referido processo judicial. Em resposta, a Procuradoria informou que a referida decisão ainda produz seus regulares efeitos. Informou ainda que *"A decisão, no que tange ao recolhimento de inexigibilidade da cobrança de contribuição previdenciária, alcança apenas as rubricas correspondentes aos primeiros quinze dias de afastamento por motivo de saúde e os valores pagos a título de terço constitucional de férias."*

Em que pese o contribuinte ter, em princípio, a possibilidade de efetuar compensações correspondentes a valores pagos a título de contribuições incidentes sobre remunerações dos primeiros quinze dias de afastamento por motivo de saúde e remunerações a título de terço constitucional de férias, conforme teor da referida liminar, é poder/dever do Fisco conferir a regularidade da compensação efetuada, confirmando o efetivo recolhimento indevido à época, a sua devida atualização até o início da compensação, bem como a posterior atualização durante o período compensado.

Para tal, é condição necessária e imprescindível a apresentação por parte do contribuinte de todos os dados e comprovantes, o que não ocorreu.

O contribuinte esclareceu que efetivou compensações a título de $\frac{1}{3}$ de férias, primeiros 15 dias de licença médica, diferença de RAT, cesta básica e aviso prévio indenizado, portanto um leque de compensações que extrapolam as concedidas na referida liminar.

Entretanto, como não foram apresentadas as planilhas com individualização dos valores compensados, rubrica por rubrica, não foi possível depurar, dos totais compensados em cada competência, quais valores se referiam às rubricas contempladas pela liminar.

Desta sorte, considerando não termos os elementos para atestar a regularidade plena das compensações efetivadas, procedeu-se a glosa total dos valores compensados, na forma descrita a seguir.

Efetivar compensação em GFIP sem a correspondente comprovação dos recolhimentos considerados indevidos equivale a prestar declaração falsa, ensejadora da aplicação de multa isolada de 150%.

Além dos Autos de Infração, foi lavrada a Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP) por possível crime, em tese, contra a Ordem Tributária, Processo nº 15563.720253/2014-17.

A lavratura da RFFP, em relatório à parte, a ser encaminhado à autoridade competente, deveu-se à existência de compensações efetuadas indevidamente em GFIP, resultando na diminuição do valor das contribuições efetivamente devidas e não recolhidas até o início do procedimento fiscal, situação que, em tese, configura a prática do Crime contra a Ordem Tributária: previsão na Lei nº 8.137/90.

Os lançamentos do AI Debcad nº 51.058.420-0, no montante de R\$ 421.978,06 (quatrocentos e vinte e um mil, novecentos e setenta e oito reais e seis centavos), são referentes à glosa de compensações efetivadas indevidamente em GFIP.

Os lançamentos do AI Debcad nº 51.058.421-7, no montante de R\$ 457.591,10 (quatrocentos e cinquenta e sete mil, quinhentos e noventa e um reais e dez centavos), se referem à multa isolada de 150%, incidentes sobre os valores informados com falsidade em GFIP a título de contribuições a compensar.

Nos anexos dos Autos de Infração, encontram-se os levantamentos constantes no quadro abaixo com a descrição dos respectivos fatos geradores:

Levantamento	Descrição do fato gerador
GC	Valores declarados indevidamente em GFIP a título de contribuições a compensar
CI	Multa isolada de 150% aplicada sobre os valores compensados indevidamente através de informação com falsidade em GFIP

As contribuições apuradas no levantamento GC não foram recolhidas em época própria.

Os valores das bases de cálculo são os valores declarados indevidamente em GFIP, a título de contribuições a compensar e se encontram discriminados na Planilha de Apuração das Bases de Cálculo.

A multa isolada de 150% apurada no levantamento CI tem como fato gerador a inclusão de informações falsas em GFIP, as quais acarretam compensação indevida de contribuições previdenciárias devidas.

As bases de cálculo para incidência da multa isolada são os valores lançados falsamente em GFIP a título de contribuições a compensar. Ela se fundamenta no §10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91.

No Auto de Infração nº 51.058.422-5, Código de Fundamentação Legal – CFL38, o contribuinte foi autuado por deixar de exibir qualquer documento ou livro relacionados com as contribuições previstas na Lei nº 8.212/91, ou apresentar documento ou livro que não atenda às formalidades legais exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita informação verdadeira, conforme previsto no art. 33, parágrafos 2º e 3º da referida Lei, com redação dada pela MP nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27/05/2009, combinada com o art. 233, parágrafo único, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048 de 06/05/99.

O autuado deixou de apresentar os seguintes documentos solicitados: planilhas de compensação na forma determinada no TIF 02, contendo a apuração, a atualização e a compensação das contribuições, individualizadas por estabelecimento, rubrica por rubrica.

Em razão da infração praticada, está sendo aplicada a multa no valor de R\$ 18.128,46 (dezoito mil, cento e vinte e oito reais e quarenta e seis centavos), prevista na Lei nº 8.212, de 24/07/1991, arts. 92 e 102 e Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999, art. 283, inciso II, alínea "j", e art. 373, cujos valores bases foram atualizados pela Portaria Interministerial MPS/MF nº 19, de 10/01/2014, publicada no DOU de 13/01/2014, graduada na forma do art. 292, inciso I, do mesmo RPS, pela ausência de agravantes.

Da Impugnação ao lançamento

A impugnação (e-fls. 220/240), que instaurou o contencioso administrativo fiscal, dando início e delimitando os contornos da lide, foi apresentada pelo recorrente. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme consta sumariado no relatório da decisão vergastada, pelo que peço vênia para, igualmente, reproduzir com breves adaptações quando necessárias:

A empresa foi cientificada das autuações por via postal em 16/09/2014 e apresentou impugnação tempestiva em 08/10/2014, acompanhada de cópia dos seguintes documentos: Procuração, documentos de identificação do procurador e do representante legal, Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral, Certidão de Inteiro Teor do Sistema Nacional de Registro de Empresas Mercantis – SINREM, Segunda Alteração e Consolidação do Contrato Social, Termo de Início de Procedimento Fiscal, resposta ao Termo de Início de Procedimento Fiscal,

planilhas de cálculo para compensação, planilhas de apuração das bases de cálculo, planilhas de atualização do crédito do INSS até 06/2011.

Apresenta, em síntese, as seguintes alegações:

I – Dos fatos

A fiscalização teve por objeto apurar a regularidade das compensações efetuadas pela empresa Impugnante, referente às verbas previdenciárias de terço de férias, primeiros 15 dias de afastamento do empregado por doença, aviso prévio indenizado, diferença de RAT e cesta básica, tendo como amparo uma liminar em sede de Mandado de Segurança, processo nº 00008651-03.2010.4.02.5101 da Justiça Federal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro.

O Auditor Fiscal, embora tenha reconhecido a validade e a vigência da liminar judicial e, por conseguinte, o direito da Impugnante de compensar as verbas autorizadas judicialmente, alegou que a Impugnante não apresentou documentação suficiente para que pudesse constatar a regularidade das compensações, em especial uma planilha com individualização dos valores compensados, rubrica por rubrica.

Esta exigência do Auditor Fiscal (planilha com individualização dos valores compensados, rubrica por rubrica), segundo ele alega em seu relatório fiscal, a empresa Impugnante foi intimada por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 2.

Diante disso, o Auditor Fiscal autuou a empresa por falta de apresentação de documento como já relatado e procedeu a lavratura dos autos de infração que culminaram com a glosa dos valores compensados e considerou que a Impugnante prestou declaração falsa, ensejadora da aplicação de multa isolada de 150%.

Além das implicações supracitadas, também foi lavrada Representação Fiscal para Fins Penais, acusando a Impugnante de ter cometido crime contra a ordem tributária, em processo que recebeu o nº 15563-720253/2014-17.

Entretanto, a empresa Impugnante somente recebeu 2 (duas) intimações, quais sejam: o Termo de Início de Procedimento Fiscal e o Termo de Intimação nº 1, tendo cumprido todas as respectivas exigências. Quanto ao Termo de Intimação Fiscal nº 2, a Impugnante não recebeu.

A empresa Impugnante não concorda com a lavratura dos Autos de Infração.

II – Nulidade dos Autos de Infração por vício de procedimento do Auditor Fiscal – conduta de má-fé

O Auditor Fiscal, na verdade, só solicitou documentos à Impugnante através de 2 (duas) intimações: (i) Termo de Início do Procedimento Fiscal (anexo), solicitando apenas a identidade e CPF dos sócios, esclarecimento acerca das compensações e planilhas de apuração das contribuições indevidas, de atualização e das compensações; (ii) e o Termo de Intimação nº 2, solicitando comprovante de filiação ao Sindicato, folhas de pagamento, planilha das compensações e esclarecimentos sobre as compensações. Nada mais solicitou o Auditor Fiscal.

A Impugnante, por sua vez, apresentou os documentos dos sócios, prestou esclarecimentos, apresentou planilha de apuração dos recolhimentos indevidos e/ou a maior, planilha das compensações efetuadas, planilha de atualização monetária, cópia das compensações feitas em GFIPs, cópia das GPS recolhidas, resumo da folha de pagamento, ou seja, foram atendidas todas as informações solicitadas pelo Auditor Fiscal, conforme se pode verificar pelos documentos dos autos.

Para surpresa da Impugnante, o Auditor lavrou os Autos de Infração em questão, alegando infundadamente que solicitou uma outra planilha de apuração atualizada e as compensações individualizadas por estabelecimento e rubrica por rubrica.

Ocorre que o Auditor Fiscal, embora mencione em seu relatório que intimou a empresa através do TIF nº 2, isso jamais aconteceu, prova disso que não juntou no processo a prova de tal intimação.

Não obstante, o Auditor Fiscal, para conferir os valores compensados da Impugnante, bem como as suas atualizações, deveria ter se baseado nos documentos da contabilidade que deram origem ao crédito compensado e ter conferido a atualização feita pela Impugnante, conforme planilha exibida pela mesma em obediência ao Termo de Início de Procedimento Fiscal. Em assim não tendo procedido, na verdade não conferiu o principal, que é a base de cálculo, na verdade não conferiu absolutamente nada.

Para a devida aferição do Fiscal, estavam à disposição do mesmo as folhas de pagamento, as guias de recolhimento, atestados médicos, rescisões trabalhistas e outros documentos na empresa que poderiam ser solicitados e não foram.

Ademais, a apresentação das planilhas no formato que o Auditor Fiscal diz ter exigido (considerando que não é obrigação da empresa apresentar e porque é serviço do Fiscal), sem o confronto com os documentos contábeis que não foram analisados e não foram solicitados, não teria nenhuma sustentação. Logo, a ausência da planilha que o Auditor fiscal desejava, mas não solicitou, jamais poderia ser motivo para a glosa.

O Auditor Fiscal tinha a ciência de que a compensação estava respaldada por uma liminar judicial, mesmo assim não apurou os recolhimentos da empresa Impugnante do período que constituiu o crédito, a bem de verificar se foram a maior ou não, indevidos ou devidos. No entanto, preferiu glosar o valor total compensado mesmo sabendo que havia crédito apurado passível de compensação por direito. Agiu com má-fé e praticou ato de improbidade.

Mais uma vez reitera a Impugnante que, deixar de apresentar uma planilha sequer solicitada pelo Auditor Fiscal, mas ainda que fosse na hipótese, não é a mesma coisa que deixar de apresentar documentação contábil, esta sim obrigatória por lei. Uma não substitui a outra e a planilha sem a documentação contábil não comprova nada.

A planilha no máximo poderia facilitar a vida do Auditor Fiscal, mas jamais poderia considerar insuficiência de prova a permitir a glosa. Portanto, laborou em

erro crasso o Sr. Auditor Fiscal e sua má conduta vicia os Autos de Infração lavrados e, por conseguinte, devem ser anulados.

Nos termos do art. 195 do CTN, significa que o contribuinte está obrigado a exibir à autoridade fiscal somente os livros obrigatórios, constantes nas leis e regulamentos e respectivos documentos.

Assim sendo, o Fiscal não deve, não pode e não tem o direito de cobrar planilha não exigida por lei, muito menos mentir dizendo que a solicitou, sua fé pública tem limite. Ademais, a empresa não tem obrigação por lei e não deve apresentar relatórios e planilhas, cujo trabalho pertence ao conjunto de atribuições do Auditor Fiscal em sua atividade fiscalizatória, ou seja, é este quem deve investigar e levantar as provas para autuar a empresa caso apure alguma irregularidade. O que aparenta no caso em apreço, é que o Auditor Fiscal queria que a empresa Impugnante fizesse o seu trabalho, porque ele mesmo não fez nada, conforme resta bem claro no presente processo.

A lei determina que as intimações devem ser formalizadas, oficiais, com a prova documental de sua realização, conforme art. 10 do Decreto nº 7.574/2011.

Temos também os artigos 196 e 197 do CTN, que determinam que as diligências da fiscalização sejam feitas e documentadas por escrito, na forma de exibição de livros, documentos, mercadorias, bens, de forma que o contribuinte entregue um documento mediante requisição por escrito. A empresa tem a obrigação de apresentar ao fisco apenas os documentos solicitados por escrito.

Com relação às diferenças de RAT, bastava o Auditor Fiscal analisar os documentos pertinentes (Informações do FAPWEB), que sequer foram solicitados por ele.

No tocante a rubrica de aviso prévio indenizado, embora o Auditor Fiscal não tenha solicitado, foi dito e mostrado ao Auditor Fiscal outra liminar, também em sede de Mandado de Segurança, este processo sob o nº 00008650-18.2010.4.02.5101, que segue anexo, mas que não foi considerado pelo mesmo em mais uma conduta de má-fé.

Registre-se que a atividade da fiscalização encontra uma série de limitações de ordem comportamental, constantes na Constituição Federal, nos artigos 5º, 34 e 180, das quais foram extrapoladas pelo Auditor Fiscal:

- c) Exigir do contribuinte o cumprimento de obrigações não previstas em Lei. O contribuinte está obrigado a fornecer somente os documentos e livros previstos na Lei.*
- d) Violar a honra, imagem ou intimidade do contribuinte. (...)*
- f) Chamar o contribuinte de sonegador, ou dar tratamento discriminatório e difamatório pela sua condição. (...)*
- h) Exigir documentos, controles internos, relatórios etc., não obrigados por Lei.*

Outrossim, os servidores federais devem obediência ao Decreto nº 1.171 de 22/6/1994, que instituiu o Código de Ética Profissional do Servidor Federal, do qual podemos destacar por aplicáveis ao assunto aqui tratado dois itens:

I - A dignidade, o decoro, o zelo, a eficácia e a consciência dos princípios morais são primados maiores que devem nortear o servidor público, seja no

exercício do cargo ou função, ou fora dele, já que refletirá o exercício da vocação do próprio poder estatal. Seus atos, comportamentos e atitudes serão direcionados para a preservação da honra e da tradição dos serviços públicos.

II - O servidor público não poderá jamais desprezar o elemento ético de sua conduta. Assim, não terá que decidir somente entre o legal e o ilegal, o justo e o injusto, o conveniente e o inconveniente, o oportuno e o inoportuno, mas principalmente entre o honesto e o desonesto, consoante às regras contidas no art. 37, caput, e § 4º, da Constituição Federal.

III - a moralidade da Administração Pública não se limita à distinção entre o bem e o mal, devendo ser acrescida da ideia de que o fim é sempre o bem comum. O equilíbrio entre a legalidade e a finalidade, na conduta do servidor público, é que poderá consolidar a moralidade do ato administrativo.

Também a Lei nº 8.429/92, art. 11, constitui ato de improbidade administrativa que atenta contra os princípios da administração pública qualquer ação ou omissão que viole os deveres de honestidade, imparcialidade, legalidade, e lealdade às instituições, e notadamente:

- praticar ato visando fim proibido em lei ou regulamento ou diverso daquele previsto, na regra de competência;
- retardar ou deixar de praticar, indevidamente, ato de ofício.

E ao contrário da acusação do Auditor Fiscal contra a Impugnante de que ela cometeu crime contra a ordem tributária e prestou informação falsa, na verdade foi aquele quem praticou crime, vejamos:

Código Penal, Art. 316, § 1º: Se o funcionário exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido, ou quando, devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza: Pena - reclusão de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa. (Redação dada ao parágrafo pela Lei nº 8.137, de 27.12.1990).

Duas são as condutas:

1 - cobrança rigorosa de tributo que o agente sabe (dolo direto) ou deveria saber (dolo eventual) indevido (já pagou, está imune, isento, não incide o tributo, não é exigível ou há excesso); ou

2 - embora devido, o agente (mesmo incompetente) emprega (só dolo direto) na cobrança meio vexatória (ofende, humilha, envergonha) ou gravosa (prejudicial, mais oneroso), que a lei não autoriza. O sujeito ativo é o funcionário público (crime próprio). Os sujeitos passivos são o Estado e o contribuinte constrangido.

E por último, o Decreto nº 1.171, de 22 de junho de 1994:

VIII - Toda pessoa tem direito à verdade. O servidor não pode omiti-la ou falseá-la, ainda que contrária aos interesses da própria pessoa interessada ou da Administração Pública. Nenhum Estado pode crescer ou estabilizar-se sobre o poder corruptivo do hábito do erro, da opressão ou da mentira, que sempre aniquilam até mesmo a dignidade humana quanto mais a de uma Nação. (...).

XV - E vedado ao servidor público: (...).

h) alterar ou deturpar o teor de documentos que deva encaminhar para providências;

Portanto, o Fiscal está sujeito a várias normas e regras na atividade de fiscalização, caso em que, deixou de observar a lei e adotou um procedimento irregular na sua atividade, o que será alvo de devida representação junto à Ouvidoria da Receita Federal.

Frente ao exposto neste tópico, resta configurado o mau procedimento fiscalizatório, praticado pelo Auditor Fiscal Sr. (...), Matrícula (...), tornando os autos de infração viciados e passíveis de nulidade, o que se requer na impugnação, por ser medida de direito e moralidade administrativa.

III – No mérito

A empresa Impugnante foi autuada pelos seguintes motivos: (i) glosa total da compensação considerada indevida, que recebeu o AI Debcad nº 51.058.420-0; multa isolada de 150% por considerar que houve declaração falsa em GFIP, que recebeu o AI Debcad nº 51.058.421-7; e multa de R\$ 18.128,46 por considerar que a empresa não exibiu os documentos solicitados.

Estas autuações não procedem e a fundamentação delas é teratológica. Vejamos.

1 - Do AI 51.058.420-0:

No que tange a glosa total das compensações (AI nº 51.058.420-0), afigura-se por demais estranhável, para não dizer pior, que o Auditor Fiscal tenha glosado a totalidade das compensações somente pelo fato da empresa não ter apresentado uma planilha que sequer solicitou e segundo as suas diretrizes diabólicas, que não é de obrigação da empresa apresentar, diga-se de passagem, mormente da forma como ele desejava, sendo impossível a sua elaboração pela empresa pelos motivos a saber.

Primeiramente a Impugnante insiste em repetir em sua defesa, que a planilha que o Auditor Fiscal diz que não foi entregue, nunca foi solicitada pelo mesmo, não há nenhuma intimação fiscal nesse sentido, Só daí já bastaria para a empresa não poder ser penalizada.

Mesmo não havendo a solicitação da planilha que o Auditor Fiscal alega ter solicitado e que a empresa não exibiu, caso tal exigência fosse verdade, de outra forma estaria também laborando em erro o Auditor Fiscal, no aspecto da forma como determinou fosse elaborada a planilha. Vejamos.

A planilha solicitada pelo Auditor Fiscal era para a empresa informar quais as rubricas e respectivo valor de cada uma, que correspondia ao montante compensado a cada mês.

Esta averiguação seria impossível, porque a empresa primeiramente efetuou um levantamento de quanto se recolheu indevidamente ou a maior nos últimos 5 anos anteriores a data do ajuizamento das ações, a título de terço de férias, primeiros 15 dias de afastamento por doença, aviso prévio indenizado, adicional de RAT e cesta básica. Deste levantamento, constituiu-se um crédito previdenciário para a empresa se compensar aos poucos de recolhimentos futuros.

O levantamento dos recolhimentos indevidos e/ou a maior, feito pela empresa, com o respaldo das liminares judiciais e dos documentos contábeis, apurou o valor de R\$ 192.094,35 (cento e noventa e dois mil, noventa e quatro reais e trinta e cinco centavos).

Ocorre que a empresa Impugnante foi se compensando aos poucos como já dito, a cada mês compensava um valor, tirado do montante apurado.

Destarte, não há como informar o valor das rubricas em cada compensação, porque não há como saber o valor específico delas, haja vista que o valor compensado em cada mês foi tirado do bojo da apuração total. No máximo o que pode ser possível informar é o percentual que cada rubrica representa em cada valor compensado, extraíndo este percentual do crédito total, conforme planilha anexa que a empresa ora extraíndo este percentual do crédito total, conforme planilha anexa que a empresa ora apresenta, embora entenda ser desnecessária e não seja tal providência de sua obrigação.

O Auditor Fiscal, por sua vez, tinha como verificar todo o procedimento feito pela empresa, pois ela lhe entregou a planilha de levantamento do crédito constando todas as verbas apuradas extraídas da documentação contábil da empresa dos últimos 5 (cinco) anos anteriores ao ajuizamento das ações. Estava a disposição do Auditor Fiscal as GFIP's, GPS's, Folhas de Pagamento de Salários, Atestados Médicos, os documentos relativos aos adicionais de RAT (Informações do FAPWEB) e cesta básica, tudo que serviu para a apuração do crédito, porém, conforme se observa nas intimações – Termo de Início do Procedimento Fiscal e TIF1, nenhum destes documentos foi solicitado com exceção das folhas de pagamento, razão pela qual, o que se pode constatar, inequivocamente, que o Auditor Fiscal não cumpriu com o seu mister de forma diligente e idônea em detrimento da empresa Impugnante.

Vale ressaltar, que qualquer planilha solicitada pelo Auditor Fiscal, somente tem validade se corroborada pela documentação contábil, que não foi exigida por ele. Assim, não pode o Auditor Fiscal simplesmente autuar a empresa, glosando a totalidade de suas compensações, com base apenas na ausência de uma planilha impossível, que não foi solicitada, sem ter fiscalizado os documentos que servem de base para a elaboração de qualquer planilha seja de que formato for.

A Impugnante coloca à disposição os documentos contábeis supracitados para que o fisco faça seu trabalho e providencie a perícia pertinente, a bem de se provar a regularidade das compensações, que estão todas justificadas na contabilidade da empresa e nas decisões judiciais anexas.

Em relação à compensação da verba a título de aviso prévio indenizado, esta está respaldada, como já mencionado, na inclusa liminar em sede de Mandado de Segurança, processo nº 00008650-18.2010.4.02.5101, da Justiça Federal.

Já no tocante a compensação referente ao adicional de RAT, simplesmente foi devido a recolhimento a maior por diferença de alíquota não utilizada corretamente pela empresa em seu desfavor, o que poderia ser verificado facilmente pelo Fiscal através de GFIP e FAPWEB, não solicitadas.

E finalmente a compensação sobre a cesta básica, o que ocorre é que esta não possui natureza salarial e a empresa recolheu indevidamente sobre esta verba. A natureza jurídica da cesta básica é ajuda de custo e como tal não se integra ao salário nunca, conforme art. 457, § 2º, da CLT. Portanto, a Impugnante faz jus à compensação deste recolhimento que fez por equívoco indiscutivelmente.

Portanto, todas as compensações efetuadas pela Impugnante estão devidamente regulares com respaldo nos documentos contábeis e decisões judiciais, que não foram analisados na integralidade pelo Auditor Fiscal.

2 - Do AI 51.058.421.7

O Auto de Infração nº 51.058.421.7 se consubstanciou na alegação de que a empresa Impugnante prestou declarações falsas, o que não é verdade. O Auditor Fiscal mais uma vez age de má-fé, pois quem falta com a verdade é o mesmo.

Em nenhum momento se comprovou a falsidade do que foi declarado em GFIP, até porque o Autor Fiscal não as analisou, nem as folhas de pagamento, guias recolhidas e a contabilidade da empresa, de todos os anos autorizados pelas decisões judiciais, que serviram de base para as declarações.

Ao contrário do que o Auditor Fiscal alega, as declarações feitas pela Impugnante tem respaldo em decisões judiciais em vigor, reconhecidas pela fiscalização inclusive. Só daí já se extrai que as declarações não são falsas, no máximo poderia haver equívoco de cálculo, mas falsidade jamais.

Sobremais, qualquer eventual equívoco de cálculo na elaboração da planilha, seria passível de correção e não configurar falsidade. O Auditor Fiscal foi leviano, porque não quis se dar ao trabalho de averiguar se a planilha apresentada pela empresa estava certa ou não. Ainda alega que solicitou uma outra planilha impossível de se fazer e em nenhum momento analisou os documentos contábeis da empresa, agindo de total má-fé, quiçá até de maneira criminosa dentro de sua função.

Portanto, impugna este Auto de Infração, posto que a fiscalização foi fictícia, bem como, de fácil constatação pelos elementos dos autos, por não haver provas de informações falsas por parte da Impugnante em nenhum momento, até porque nada foi analisado pelo Fiscal.

3 - Do AI 51.058.422-5:

O que o Auditor Fiscal fez foi um absurdo, vergonhoso.

O Auto de Infração deste tópico se refere à multa por deixar a empresa Impugnante de exhibir documento de cunho não obrigatório, conforme se extrai do item 30.1, letra "a", do Relatório Fiscal, onde afirma que o referido documento não apresentado foi "Planilhas de Compensação".

Ora, uma planilha de cálculo não se confunde com um documento contábil, razão pela qual não se pode atribuir ao contribuinte uma multa por deixar de exhibir um documento que não é obrigatório. Aliás, como já exaustivamente dito e comprovado nos autos, o Auditor Fiscal não solicitou referido documento.

Independente da ausência de intimação, como se vê na lei supracitada, ela não se refere à exibição de planilhas, mas sim a documentos ou livros fiscais e/ou contábeis, que são documentos que a lei determina que sejam guardados pelo contribuinte. E inclusive, importante ressaltar, que é com estes documentos contábeis de guarda obrigatória, que o Auditor Fiscal poderia elaborar a sua própria planilha de identificação do que foi feito pela empresa, afinal de contas o cargo é de Auditor.

A planilha elaborada pela empresa é de uso interno, particular, específico, mesmo assim, no intuito de colaborar e facilitar, a Impugnante apresentou ao Auditor Fiscal a Planilha de Apuração do Crédito da qual serviu de base para as compensações mensais. Se o Auditor Fiscal não ficou satisfeito com a planilha da empresa, que fizesse a sua própria, com base nos mesmos documentos contábeis que subsidiaram a empresa a fazer a planilha dela.

A Impugnante em nenhum momento se recusou a exhibir seus livros e quaisquer outros documentos contábeis obrigatórios.

Então, de plano insta salientar que o Auto de Infração ora impugnado foi lavrado com base em ausência de documento de cunho não obrigatório que não foi exigido. Como alhures explicitado, o procedimento de fiscalização ocorreu de modo desleal e abusivo. O documento que embasa a presente autuação não é aquele que o Sr. Fiscal tenha o direito de exigir nem, tampouco os que o contribuinte tem o dever de conservar ou exhibir. Portanto, a atuação foi inadequada, abusiva e ilícita por parte do Sr. Fiscal.

Se aplica ao caso o princípio do devido processo legal, que também assume papel fundamental no processo administrativo, sendo cancelado pela Carta Constitucional. Transcreve jurisprudência.

Não obstante, temos ainda para agravar a arbitrariedade do Auditor Fiscal, o fato de que este lavrou o Auto em questão considerando como infração a "*não-apresentação de documento*", porém, referido documento não foi solicitado e tratou-se de uma planilha que a empresa Impugnante tinha que elaborar seguindo diretrizes insanas do Auditor, quais sejam, contendo a apuração, a atualização e a compensação das contribuições, individualizadas por estabelecimento, rubrica por rubrica. O Fiscal mais parecia um leigo. Das duas uma, ou não entendeu nada do trabalho que foi feito pela empresa ou então agiu maliciosamente com o intuito de arrecadar. Conforme já explicado, a planilha que o Auditor Fiscal alega que exigiu, constitui-se em uma obrigação impossível, tendo em vista que a empresa primeiramente constituiu seu crédito previdenciário mediante uma apuração de todas as rubricas recolhidas indevidamente ou a maior nos últimos 5 anos anteriores a data do ajuizamento das ações (23/06/2010), gerando do somatório um valor total (crédito), que não foi compensado de uma só vez, mas sim aos poucos, mês a mês, subtraindo-se do valor total até extingui-lo. Não é difícil de entender, pelo contrário, é muito simples.

Desta forma, temos que não existe em cada compensação o valor líquido e certo de uma rubrica, mas apenas o percentual que cada rubrica representa no valor compensado em relação ao crédito total.

Diante disso, o Auto de Infração é anulável, porque violou princípios constitucionais da razoabilidade, proporcionalidade, devido processo legal e boa-fé objetiva, como também violou princípios administrativos da moralidade e legalidade.

Registre-se ainda, que a Planilha que o Sr. Fiscal alega ter exigido, não se trata daqueles documentos de presunções legais, elencados do RIR/99.

Constata-se assim, que a empresa Impugnante foi, inequivocamente, refém do Auditor Fiscal, condenada por não produzir prova da qual não foi intimada, ainda por cima uma prova impossível e desnecessária.

Frente a todo o exposto neste tópico, requer a nulidade do Auto de Infração em questão.

IV – Das provas:

A Impugnante protesta por todos os meios de provas em direito admitidos, em especial a prova documental e pericial.

A perícia se faz necessária para que seja constatado se as compensações efetuadas pela Impugnante foram corretas, se foram devidas frente a pagamentos feitos a maior, ou indevidos, com amparo das decisões judiciais e de todo o demonstrativo contábil da empresa.

A Impugnante indica como seu Perito Assistente o Sr. (...), contador, CRC/RJ nº 03...0, CPF nº 053...-96, podendo ser intimado no mesmo endereço da empresa Impugnante.

Seguem os quesitos:

- Quantas intimações a empresa Impugnante recebeu e quais foram as solicitações?
- A empresa Impugnante cumpriu todas as intimações? Se não cumpriu o que ficou faltando?
- O Auditor Fiscal em algum momento solicitou a Planilha do item 30.1, letra "a" do Relatório Fiscal, que foi motivo para gerar os Autos de Infração?
- Planilha de cálculo é documento contábil cuja exibição é obrigatória?
- A Planilha que a empresa Impugnante apresentou está incompleta? Se a resposta for positiva o que está faltando?
- Pode-se conferir uma planilha apresentada pela empresa sem fazer o confronto com os documentos contábeis que lhe serviram de base?
- O Auditor Fiscal analisou a documentação contábil da empresa Impugnante que serviu para elaborar a Planilha da empresa que constituiu o crédito?
- Quais os recolhimentos a maior e/ou indevidos feitos pela empresa Impugnante relativos de agosto de 2004 até junho de 2013, sobre as rubricas de: terço de férias; primeiros 15 dias de afastamento do empregado por doença; aviso prévio indenizado; diferenças de RAT e cesta básica?

- Comparando a análise dos recolhimentos a maior e/ou indevidos referentes às rubricas e ao período citados, pode-se afirmar que a Planilha elaborada pela empresa Impugnante que constituiu o crédito está correta? Se não está correta o que há de divergência?

- Existe nos autos alguma prova ou indício de declaração falsa?

- Há elementos nos autos que justifiquem a glosa total das compensações da Impugnante?

- Pode a Fiscalização lavrar Auto de Infração por falta de apresentação de documento interno da empresa, que a lei não determina a guarda obrigatória, pois não contém as características intrínsecas delineadas por normas contábeis ou fiscais?

- A empresa Impugnante cometeu algum crime tributário?

V – Do pedido

Pelo exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, espera e requer a Impugnante seja acolhida a impugnação, seja pela preliminar ou pelo mérito, para o fim de cancelar o débito fiscal.

Do Acórdão de Impugnação

Na DRJ, primeira instância do contencioso tributário, lavrou-se a decisão *a quo* cujos fundamentos são pela improcedência dos pedidos deduzidos na impugnação, conforme teses sintetizadas na ementa alhures transcrita.

Do Recurso Voluntário e encaminhamento ao CARF

No recurso voluntário o sujeito passivo, reiterando termos da impugnação, postula a reforma da decisão de primeira instância, a fim de cancelar o lançamento de ofício lavrado pela autoridade fiscal.

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

É o que importa relatar. Passo para a fundamentação do voto analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, ao final, consignar o encaminhamento com o registro do dispositivo.

VOTO

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, Relator.

Admissibilidade

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

Quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo (notificação em 10/05/2016, e-fl. 313, protocolo recursal em 09/06/2016, e-fl. 314), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF nº 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário.

Apreciação de preliminar antecedente a análise do mérito

- Preliminar de suspensão do processo ou de sua extinção

Observo que o recorrente requereu seja suspenso ou extinto o processo considerando que várias rubricas debatidas já contam com consolidação jurisprudencial afastando o caráter salarial ou remuneratório não sendo entendidas como base de cálculo de contribuições sociais previdenciárias. Sucessivamente, entende que, se for necessário, deve-se aguardar a edição de uma súmula vinculante dos temas.

Pois bem. Entendo que não assiste razão ao recorrente, uma vez que, a despeito dos argumentos, não seria caso de suspensão do processo e se por hipótese for caso de extinção é tema a ser enfrentado no mérito. De toda sorte, desde logo, adianto que, ao fim e ao cabo, independentemente da discussão acerca da natureza de dadas rubricas que quer trazer ao debate o recorrente, a principal motivação do lançamento foi a não comprovação delas, a não comprovação na ótica da fiscalização do vindicado direito creditório. Essa não comprovação na visão fiscal não necessariamente tem relação com a natureza da rubrica, mas sim com uma não alegada demonstração individualizada da composição dos créditos pelo contribuinte.

O seguinte trecho do relatório inaugural deste voto, o qual converge com o relatório fiscal, bem atestam o entendimento fiscal:

Da análise das informações prestadas em GFIP, verificou-se que o contribuinte efetuou compensações de contribuições previdenciárias, informando no campo "COMPENSAÇÃO" valores referentes a contribuições as quais ele considera ter recolhido indevidamente.

Intimado através do já referido TIFP a prestar esclarecimentos quanto às compensações efetuadas, o contribuinte informou que elas foram baseadas na decisão proferida no processo judicial nº 0008651-03.2010.4.02.5101, em grau de recurso e na liminar proferida no processo original.

Intimado através do mesmo TIFP a apresentar planilhas de apuração, atualização monetária e das compensações efetivadas, o contribuinte as apresentou, entretanto elas se encontravam incompletas.

Foram apresentadas planilhas de apuração com rubricas para as quais não foram apresentadas planilhas de atualização monetária, bem como foram apresentadas planilhas de atualização monetária com rubricas para as quais não foram apresentadas planilhas de apuração.

Além disso, as planilhas de compensação propriamente ditas apresentadas não trazem os valores individualizados rubrica por rubrica, bem como não trazem a totalidade dos valores compensados.

Intimado através do Termo de Intimação Fiscal – TIF nº 001 (em anexo), por meio postal, com aviso de recebimento JL700038053BR (em anexo) a apresentar tais planilhas de forma completa, o contribuinte não atendeu à intimação.

Mais uma vez intimado através do Termo de Intimação Fiscal - TIF 002, por meio pessoal, a apresentar tais planilhas de forma correta, inclusive com a informação de que a não apresentação das informações necessárias para a efetiva conferência da regularidade das compensações efetivadas acarretaria na glosa de tais compensações, mais uma vez o contribuinte não atendeu à intimação, razão pela qual o contribuinte também foi autuado através do AIOA CFL 38, Debcad nº 51.058.422-5, por não apresentar as planilhas solicitadas.

Formulou-se consulta à Procuradoria Seccional da Fazenda Nacional em Nova Iguaçu, através do Ofício nº 1587-3/11/2014 acerca da vigência e da abrangência da decisão proferida nos autos do referido processo judicial. Em resposta, a Procuradoria informou que a referida decisão ainda produz seus regulares efeitos. Informou ainda que *"A decisão, no que tange ao recolhimento de inexigibilidade da cobrança de contribuição previdenciária, alcança apenas as rubricas correspondentes aos primeiros quinze dias de afastamento por motivo de saúde e os valores pagos a título de terço constitucional de férias."*

Em que pese o contribuinte ter, em princípio, a possibilidade de efetuar compensações correspondentes a valores pagos a título de contribuições incidentes sobre remunerações dos primeiros quinze dias de afastamento por motivo de saúde e remunerações a título de terço constitucional de férias, conforme teor da referida liminar, é poder/dever do Fisco conferir a regularidade da compensação efetuada, confirmando o efetivo recolhimento indevido à época, a sua devida atualização até o início da compensação, bem como a posterior atualização durante o período compensado.

Para tal, é condição necessária e imprescindível a apresentação por parte do contribuinte de todos os dados e comprovantes, o que não ocorreu.

O contribuinte esclareceu que efetivou compensações a título de $\frac{1}{3}$ de férias, primeiros 15 dias de licença médica, diferença de RAT, cesta básica e aviso prévio indenizado, portanto um leque de compensações que extrapolam as concedidas na referida liminar.

Entretanto, como não foram apresentadas as planilhas com individualização dos valores compensados, rubrica por rubrica, não foi possível depurar, dos totais compensados em cada competência, quais valores se referiam às rubricas contempladas pela liminar.

Desta sorte, considerando não termos os elementos para atestar a regularidade plena das compensações efetivadas, procedeu-se a glosa total dos valores compensados, na forma descrita a seguir.

Por conseguinte, a motivação do lançamento é a não demonstração dos créditos e não necessariamente a controvérsia com a natureza das rubricas, a despeito da fiscalização não concordar, em tese, com algumas rubricas sendo entendidas como não remuneratórias, compreendendo o fiscal que são salariais (*ao menos, algumas delas que não tenham ordem judicial*).

Se houve, ou não, a comprovação das rubricas em si para discussão se são direito creditório efetivo o tema será enfrentado no mérito ao decorrer do voto.

Deste modo, rejeito a preliminar de suspensão ou extinção prematura do processo.

- Preliminar de nulidade do auto de infração

Observo que o recorrente requereu seja declarado nulo o auto de infração, vez que teria apresentado, mais de uma vez, planilhas demonstrando a origem da composição e constituição dos seus créditos, inclusive quanto a correção monetária, a partir das rubricas que invoca como constitutivas do direito creditório e elas foram desprezadas ou não aceitas. Sustenta que o auditor fiscal não quis analisar a documentação, não quis realizar o seu mister fiscal e, aliás, planilha não é documento contábil ou livro fiscal para ser exigido pela fiscalização.

Muito bem. Entendo que não assiste razão ao recorrente, uma vez que, a despeito dos argumentos, não seria caso de nulidade por cerceamento de defesa, mas sim debate de suficiência probatória para firmar convicção a ser enfrentado no mérito. Se o fiscal entendeu não comprovados os créditos, este foi seu entendimento, sua posição intelectual, que pode ser analisada nestes autos no debate de mérito frente as provas colmatadas no processo.

O que o contribuinte pretende neste capítulo, em verdade, é contraditar a posição fiscal, o que leva ao mérito da análise.

Ademais, a identificação clara e precisa dos motivos que ensejaram a autuação afasta a alegação de nulidade. Não há que se falar em nulidade quando a autoridade lançadora indicou expressamente a infração imputada ao sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade cabível, efetivando o lançamento com base na legislação tributária aplicável. A atividade da autoridade administrativa é privativa, competindo-lhe constituir o crédito tributário com a aplicação da penalidade prevista na lei.

Deste modo, rejeito a preliminar de suspensão ou extinção prematura do processo.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo.

Como informado em linhas pretéritas, a controvérsia é relativa ao lançamento de ofício e se refere a glosa de compensação, pois elas foram consideradas indevidas (AI Debcad 51.058.420-9), e multa isolada de 150% do §10 do art. 89 da Lei nº 8.212 por considerar que houve prestação de declaração falsa em GFIP (AI Debcad 51.058.421-7), além disso houve multa

punitiva acessória do CFL 38 por não apresentar planilhas solicitadas no curso da fiscalização (AI Debcad 51.058.422-5).

O recorrente pretende a realização de perícia e entende que a DRJ deveria ter determinado.

O contribuinte enfrenta cada temática por vez e passo a analisar de igual modo, sendo a temática da perícia/diligência apreciada no primeiro capítulo.

- Glosa de compensação, consideradas indevidas (AI Debcad 51.058.420-9) e

Perícia

O recorrente alega que não poderia a fiscalização glosar a totalidade dos créditos, pois teria apresentado planilhas autoexplicativas, didáticas e de fácil entendimento, ademais a composição do crédito não foi como a pretendia pela fiscalização numa composição rubrica por rubrica, competência por competência, pois teria feito um cálculo de creditamento único com todos os seus créditos e encontrado um saldo e foi este saldo que foi sendo compensado mês a mês nas compensações em GFIP. Seu método seria correto e seria obrigação da fiscalização refazer todo o percurso de auditoria para atestar o que se mostra claro, existindo plenamente o direito creditório vindicado e declarado e compensado em GFIP.

Sustenta que o levantamento dos recolhimentos indevidos e/ou a maior, feito pela empresa, com o respaldo das liminares judiciais e dos documentos contábeis, apurou o seguinte:

RECOLHIMENTOS INDEVIDOS DE 08/2004 ATÉ 06/2011	
AVISO PRÉVIO INDENIZADO INDEVIDO – RJ	14.571,24
AVISO PRÉVIO INDENIZADO INDEVIDO – SP	11.970,53
TERÇO DE FÉRIAS INDEVIDO – RJ	49.509,15
TERÇO DE FÉRIAS INDEVIDO – SP	15.187,25
ATÉ 15 DIAS DE ATESTADOS MÉDICOS INDEVIDOS – RJ	16.378,93
ATÉ 15 DIAS DE ATESTADOS MÉDICOS INDEVIDOS – SP	4.905,98
INSS INDEVIDO SOBRE CESTA BÁSICA – RJ	53.589,16
INSS INDEVIDO SOBRE CESTA BÁSICA – SP	25.982,10
TOTAL	192.094,35

Argumenta que as planilhas “discriminam os recolhimentos indevidos sobre cada verba que não incide o INSS, apurando-se o total de recolhimentos indevidos e a compensação do respectivo valor. Destarte, não há mais o que explicar”.

Pondera que:

“O Auditor Fiscal, por sua vez, tinha como verificar todo o procedimento feito pela empresa, pois esta lhe entregou a planilha de levantamento do crédito constando todas as verbas apuradas extraídas da documentação contábil da empresa dos últimos 5 (cinco) anos anteriores ao ajuizamento das ações. Estava a disposição do Auditor Fiscal as GFIP's, GPS's, Folhas de Pagamento de Salários, Atestados Médicos, os documentos relativos aos adicionais de RAT (Informações do FAPWEB) e cesta básica, tudo que serviu para a apuração do crédito, porém, conforme se observa nas intimações – Termo de Início do Procedimento Fiscal e

TIF1, nenhum destes documentos foi solicitado com exceção das folhas de pagamento, razão pela qual, o que se pode constatar, inequivocamente, que o Auditor Fiscal não cumpriu com o seu mister de forma diligente e idônea em detrimento da empresa Recorrente.”

Para o aviso prévio indenizado diz que tem respaldo em liminar em sede de Mandado de Segurança.

Juntou decisões das apelações cíveis no recurso voluntário dos Processos Judiciais nºs 00008650-18.2010.4.02.5101 e 0008651-03.2010.4.02.5101, da Justiça Federal.

Para o adicional RAT, sustenta que recolhimento a maior foi por diferença de alíquota não utilizada corretamente, o que entende poderia ser verificado facilmente pelo fiscal através de GFIP e FAPWEB, não solicitadas.

Para a cesta básica, sustenta não possuir natureza salarial.

Assevera que documentos contábeis da empresa não foram analisados a contento.

Muito bem. Analisando as razões de defesa, a motivação do lançamento e as provas colacionadas, entendo que não assiste razão ao recorrente.

Ora, a recorrente não demonstra com exatidão e documentalmente o direito creditório que vindica, muito menos com liquidez e certeza necessários. Não se trata de meramente analisar planilhas, mas sim de deficiência na comprovação da própria origem dos créditos e na lógica com a qual efetivou a compensação.

Como afirmado, pela prova dos autos, tem-se deficiência em comprovar a própria origem dos créditos e sua utilização competência por competência com o exaurimento de cada crédito e não de um saldo total. A composição do próprio saldo total precisa ser demonstrada de forma consistente e não exclusivamente retórica.

A compensação efetuada pela empresa engloba diversas rubricas e estas devem ser devidamente discriminadas e demonstradas pela empresa, individualmente, para que possa ser conferida a certeza e liquidez dos créditos declarados/compensados pela empresa em GFIP. Não basta, como alega ter feito, apresentar um valor total de supostos créditos por ela considerados como decorrentes de recolhimento indevido ou a maior, e a partir deste total efetuar as compensações que entende ter direito, sem demonstrar toda a composição da origem creditória.

A prova da origem dos créditos compete sempre ao contribuinte, em casos de créditos vindicados. Exige-se elementos de prova concretos, substanciais, não apenas circunstanciais; há exigência de dialeticidade entre os meios probatórios e os elementos dos autos, com concretude e substância e confronto comparativo, competindo ao recorrente bem demonstrar por meio de escrita fiscal e contábil e da análise comparativa com as provas dos autos toda a concatenação dos créditos que diz estarem constituídos em seu favor com certeza e liquidez.

São necessários o detalhamento, a articulação, o esclarecimento e a devida fundamentação e demonstração da composição. A demonstração analítica integra o ônus de prova atribuído ao contribuinte. Não se apresenta a diligência ou perícia, por si só, como meio válido para substituir o dever probatório da parte. Se o recorrente não faz a demonstração mínima de suficiência probatória dos alegados créditos, não lhe assiste razão e não é obrigação determinar perícia, se o julgador já pode decidir frente a prova dos autos.

A empresa alega não ser possível informar o valor das rubricas em cada competência, vez que o valor compensado em cada mês foi tirado do bojo da apuração total dos créditos, somente sendo possível informar o percentual que cada rubrica representa em cada valor compensado, conforme planilha anexa à impugnação. Todavia, se efetuou a apuração total dos créditos que entende ser passíveis de compensação, é de se concluir que obteve este valor a partir da análise dos recolhimentos por ela considerados indevidos ou a maior, em relação às rubricas por ela citadas, o que possibilitaria, portanto, a discriminação individualizada das referidas rubricas e a demonstração concreta e efetiva da composição dos aduzidos créditos.

Cabe registrar que a planilha anexada à impugnação “*Cálculo para Compensação*” discrimina os valores compensados no período de 06/2011 a 06/2013, indicando o percentual compensado e o valor das rubricas, e a Planilha de Apuração das Bases de Cálculo discrimina o valor total compensado por estabelecimento e competência. A recorrente em impugnação anexou ainda planilha de atualização do crédito até 06/2011. Fato é que continua não apresentando e não demonstrando indicativo concreto da apuração das contribuições, as quais foram objeto de compensação e a atualização monetária das referidas contribuições em todo o período em que efetuou a compensação, tornando-se inócuas, portanto, as alegações de que coloca à disposição da fiscalização os documentos contábeis para que seja provada a regularidade das compensações.

O contribuinte não demonstra como chega ao próprio crédito que alega fazer jus, eis o ponto nefrágico. Ademais, é evidente que compensou, no que alega serem créditos de ação judicial, valores sem o trânsito em julgado, não observando a norma do art. 170-A do CTN. Quanto aos créditos que não são de ação judicial, não demonstra com clareza a certeza e liquidez.

É ônus do contribuinte demonstrar a regularidade da compensação, sendo que, sem a apresentação de demonstrativos da apuração dos créditos utilizados para compensação e dos valores compensados, com informação dos critérios utilizados, não há como atestar a regularidade da compensação. Ora, é obrigação da empresa, e não do Auditor Fiscal, comprovar os fundamentos da existência e a demonstração do montante do crédito que dá suporte à compensação efetuada, sem o que não pode ser admitida.

Compete ao contribuinte, a partir de sua escrita fiscal e contábil, explicar como chegou ao crédito que alega líquido e certo, não sendo dever da auditoria fiscal ter a obrigação de analisar os documentos fiscais e buscar reconstruir a alegada lógica do crédito para entender o vindicado direito creditório.

No caso concreto não há demonstração de liquidez e certeza dos créditos e não foram apresentadas as planilhas com individualização dos valores compensados, rubrica por rubrica, não sendo possível depurar, dos totais compensados em cada competência, quais valores se referiam às rubricas que estariam contempladas pela liminar, ainda assim compensando-se antes do trânsito em julgado e a decisão judicial, fez a ressalva de aguardar o trânsito em julgado.

Veja-se, adicionalmente, que foram apresentadas planilhas de apuração com rubricas para as quais não foram apresentadas planilhas de atualização monetária, bem como foram apresentadas planilhas de atualização monetária com rubricas para as quais não foram apresentadas planilhas de apuração. Além disso, as planilhas de compensação propriamente ditas não traziam os valores individualizados rubrica por rubrica, bem como a totalidade dos valores compensados. Intimado através do Termo de Intimação Fiscal – TIF nº 001 a apresentar tais planilhas de forma completa, o contribuinte não atendeu à intimação.

Em relação ao Processo Judicial nº 0008650-18.2010.4.02.5101, consta na decisão da apelação cível que *“16. Saliente-se, ainda, que a compensação permitida deve, contudo, respeitar o trânsito em julgado da presente ação, na forma do disposto no art. 170-A do CTN, com redação dada pela LC 118/05, (...)”*. A decisão é em benefício do “SINDICATO DAS EMPRESAS DO TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS E LOGÍSTICA DO RIO DE JANEIRO”.

Em relação ao Processo Judicial nº 0008651-03.2010.4.02.5101, consta no relatório da apelação cível o texto da sentença em revisão *“CONCEDO PARCIALMENTE A SEGURANÇA, confirmando a liminar e declarando o direito das empresas impetrantes de a) não recolher contribuição social sobre verbas creditadas aos empregados em referência aos primeiros quinze dias de afastamento por motivo de saúde; e b) realizar compensação tributária valendo-se dos créditos relativos aos recolhimentos realizados a esse título, na forma estabelecida na legislação de regência, após o trânsito em julgado da decisão (CTN, art. 170-A). Na decisão da apelação consta “Em relação à necessidade do trânsito em julgado da decisão que declarar o direito à compensação, para que esta seja efetuada pelo contribuinte, o Colendo STJ vem decidindo no sentido de que o art. 170-A do CTN, inserido pela Lei Complementar 104/2001, somente é aplicável aos pedidos de compensação formulados após a sua vigência (10 de janeiro de 2001), caso dos autos.”* A decisão é em benefício do “SINDICATO DAS EMPRESAS DO TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS E LOGÍSTICA DO RIO DE JANEIRO”.

Quanto ao pedido de perícia ou diligência, como já registrado, ela não se justificava na DRJ, nem se justifica no presente momento. Veja-se. Por todos os informes dos autos, efetivamente não cabe a realização de perícia, especialmente por haver elementos suficientes para a tomada de decisão. Aplicável a Súmula CARF nº 163 que reza: *“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)”*. A prova competia ao recorrente que não a produziu e não cabe a diligência para substituir o seu dever probatório.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- Multa isolada de 150% do §10 do art. 89 da Lei nº 8.212: declaração falsa em GFIP (AI Debcad 51.058.421-7)

O recorrente não concorda com a motivação fiscal de falsidade da declaração GFIP. Diz que a auditoria fiscal agiu de má-fé. Sustenta não haver prova de falsidade. Equívocos nos cálculos do direito creditório não seriam falsidade e poderiam ser corrigidos.

Pois bem. Consta como incontroverso que o contribuinte diz ter utilizado créditos que se justificariam em decisão judicial não transitada em julgado, logo a multa isolada é devida por falsidade na compensação, na forma do §10 do art. 89 da Lei nº 8.212, sendo entendido como falsear a GFIP declarar créditos líquidos e certos e compensar sem que tenha ocorrido o trânsito em julgado da decisão, contrariando-se o próprio conteúdo da decisão e o art. 170-A do CTN.

O assunto é objeto da Súmula CARF nº 206, nestes termos:

A compensação de valores discutidos em ações judiciais antes do trânsito em julgado, efetuada em inobservância a decisão judicial e ao art. 170-A do CTN, configura hipótese de aplicação da multa isolada em dobro, prevista no § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/1991.

Observe-se que, em relação ao Processo Judicial nº 0008650-18.2010.4.02.5101, consta na decisão da apelação cível que *“16. Saliente-se, ainda, que a compensação permitida deve, contudo, respeitar o trânsito em julgado da presente ação, na forma do disposto no art. 170-A do CTN, com redação dada pela LC 118/05, (...)”*.

Por sua vez, em relação ao Processo Judicial nº 0008651-03.2010.4.02.5101, consta no relatório da apelação cível o texto da sentença em revisão *“CONCEDO PARCIALMENTE A SEGURANÇA, confirmando a liminar e declarando o direito das empresas impetrantes de a) não recolher contribuição social sobre verbas creditadas aos empregados em referência aos primeiros quinze dias de afastamento por motivo de saúde; e b) realizar compensação tributária valendo-se dos créditos relativos aos recolhimentos realizados a esse título, na forma estabelecida na legislação de regência, após o trânsito em julgado da decisão (CTN, art. 170-A). Na decisão da apelação consta “Em relação à necessidade do trânsito em julgado da decisão que declarar o direito à compensação, para que esta seja efetuada pelo contribuinte, o Colendo STJ vem decidindo no sentido de que o art. 170-A do CTN, inserido pela Lei Complementar 104/2001, somente é aplicável aos pedidos de compensação formulados após a sua vigência (10 de janeiro de 2001), caso dos autos.”*

Portanto, há a prova do falsear a declaração GFIP.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- CFL 38 por não apresentar documentos: planilhas solicitadas pela fiscalização (AI Debcad 51.058.422-5)

O recorrente não concorda com o lançamento do CFL 38, pois diz não ter deixado de apresentar documentos fiscais ou livros fiscais relacionados com as contribuições previstas na Lei nº 8.212. A solicitação que se alega descumprida seria de planilhas, a qual não estaria obrigada por não ser documento fiscal ou livro fiscal ou contábil. Assevera, de toda sorte, que planilhas foram apresentadas.

Pois bem. Neste capítulo, assiste razão ao recorrente. Explico.

O contribuinte foi autuado no CFL 38 motivando a autoridade fiscal na acusação de que o contribuinte não apresentou as planilhas solicitadas em formato especificado pela fiscalização. O fundamento legal foi indicado como sendo os §§ 2º e 3º do art. 33 da Lei nº 8.212.

A solicitação foi objeto do TIF nº 2, nestes termos:

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e com base no inciso III do art. 32 e nos § 1º e 2º do art. 33, ambos da Lei nº 8.212/1991 e nos art. 2º e 3º da Lei nº 11.457/2007, fica o sujeito passivo acima identificado INTIMADO a apresentar, sob pena de autuação, nos prazos respectivos, os elementos discriminados abaixo:

Prazo: 05 dias úteis

Período de apuração: 01/2011 a 06/2013 (estabelecimentos 0001 e 0003)

- Contrato Social e alterações*
- Planilhas de apuração das contribuições, as quais foram objeto de compensação*
- Planilhas de atualização monetária das contribuições apuradas nas planilhas anteriores*
- Planilhas das compensações efetivadas*
- As planilhas devem conter individualização por estabelecimento e rubrica por rubrica*

Esclarecemos que é poder/dever do Fisco Federal auditar as compensações efetivadas, a apuração dos valores considerados indevidos, bem como a atualização monetária utilizada pelo contribuinte.

A não apresentação das informações necessárias para a efetiva conferência da regularidade das compensações efetivadas acarretará na glosa de tais compensações, na forma da Lei.

É fato que constitui infração à legislação previdenciária deixar a empresa de exibir qualquer livro ou documento relacionado com as contribuições para a Seguridade Social ou apresentar documento ou livro que não atenda às formalidades legais exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita a informação verdadeira.

Isto porque, referidas normas estabelecem, sob pena de sanção, que o contribuinte é obrigado a exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previdenciárias previstas na Lei nº 8.212. A norma trata de livros contábeis, societários e fiscais, além de registros de pessoal.

O ponto basilar da análise é que no caso concreto a não apresentação de planilhas internas de controle do próprio contribuinte, que não são qualificadas como escrituração fiscal, societária, pessoal ou contábil, não implica na mencionada norma sancionatória, ademais a omissão do contribuinte implicou no próprio lançamento por ausência da prova do seu direito creditório.

Sendo assim, com razão o recorrente neste capítulo.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

Em apreciação racional com base na legislação tributária e processual, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em resumo, conheço do recurso, rejeito as preliminares e, no mérito, dou-lhe provimento parcial para cancelar o auto de infração Debcad 51.058.422-5 por não apresentação de planilhas no formato solicitado pela fiscalização, reformando a decisão recorrida exclusivamente para cancelar a multa aplicada por suposto descumprimento de obrigação acessória do CFL 38. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, rejeito as preliminares e DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para cancelar o auto de infração de obrigação acessória Debcad 51.058.422-5 (CFL 38).

É como Voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros