



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15586.720189/2016-60
ACÓRDÃO	2302-004.092 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VIAÇÃO SUDESTE LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/02/2013 a 31/12/2014

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS DE TERCEIROS. IMPOSSIBILIDADE.

A compensação deve observar os estritos parâmetros traçados na legislação tributária. De modo que será considerada não declarada a compensação em que o crédito seja de terceiros, refira-se crédito-prêmio, refira-se a título público, seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado, ou não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF.

RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. LEI Nº 14.689/23. MULTA QUALIFICADA REDUZIDA A 100%.

As multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica. Deve ser observado, no caso concreto, a superveniência da Lei nº 14.689/23, que alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/96, nos termos do art. 106, II, "c", do CTN.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ATO LESIVO À LEGISLAÇÃO. COMPROVAÇÃO DO DOLO.

Demonstrada de maneira clara a ocorrência do dolo dos sócios para prática de compensação em afronta à lei, imperiosa é a aplicação do art. 135, do CTN, atribuindo responsabilidade solidária aos sócios.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do Recurso Voluntário e, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa qualificada para o percentual de 100%, nos termos da Lei nº 14.689/2023.

Assinado Digitalmente

Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz – Relatora

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Carmelina Calabrese, Roberto Carvalho Veloso Filho, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do acórdão nº 14-63.989, julgado pela 7ª Turma da DRJ/RPO, na qual os membros daquele colegiado entenderam, por unanimidade de votos, considerar procedente em parte a impugnação, mantendo-se parcialmente o crédito tributário lançado.

O processo em análise trata de Auto de Infração de Obrigações Principais – AIOP relativo à insuficiência de recolhimento de contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta em decorrência de pagamento em DARF a menor, competências 02/2013, 03/2013 e 10/2013, e, de compensação indevida efetuada com créditos de terceiro nas competências 11/2013 a 12/2014. Houve a responsabilização solidárias dos sócios administradores da empresa, com base no art. 135, inciso III, do CTN.

Em julgamento a DRJ firmou a seguinte posição (e-fls. 806-820):

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/02/2013 a 31/12/2014

PREVIDENCIÁRIO. COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

Não há previsão legal para que a empresa compense contribuições previdenciárias por ela devidas com créditos que sejam de terceiros e com títulos da dívida pública.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, com base no contido no art. 44, inciso I e § 1º da Lei nº 9.430/96, quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra nas hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 135, INCISO III, DO CTN. INFRAÇÃO À LEI. COMPROVAÇÃO.

Diante de expressa previsão legal, nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN, é cabível a responsabilização solidária de administradores ou representantes de pessoas jurídicas pelos créditos tributários decorrentes, uma vez comprovada a prática de condutas ilícitas.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificados do acórdão, a contribuinte e os responsáveis solidários apresentaram Recurso Voluntário (e-fls. 849-884) que reproduz os argumentos trazidos em sede de Impugnação. Em síntese, sustentam:

a) os valores devidos foram quitados através de processo de resgate de Títulos da Dívida Pública Externa, junto a Secretaria do Tesouro Nacional;

b) os valores foram compensados/pagos através do processo de resgate de Título da Dívida Pública Externa e, após os informes de pagamentos no Tesouro Nacional, a empresa protocolou os referidos documentos na RFB, confessando seus débitos e informando o pagamento através do campo compensação da GFIP;

c) a apuração da contribuição previdenciária foi realizada com base nos valores extraídos das DCTF e DARF, além de EFD e livros fiscais, com posterior pagamento na modalidade descrita, motivo pelo qual é ilegal o arbitramento da multa de 150%, com base no art. 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96;

d) caso não haja a exclusão da multa isolada, certo é a sua redução em virtude do princípio constitucional da proporcionalidade, além de constatar que as penalidades dos parágrafos 15 e 17 do art. 74 da Lei nº 9.430/96 conflitam com o disposto no art. 5º, inciso XXXIV, alínea “a”, da CF;

e) deve ser nula a responsabilização solidária dos sócios, por não haver comprovação de que na condução da empresa tenham agido de forma a infringir qualquer dos preceitos legais contidos no art. 135 do CTN.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz**, Relatora

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

Todavia, o argumento de ofensa ao princípio constitucional da proporcionalidade em relação à multa isolada não pode ser conhecido, uma vez que se trata de matéria estranha à competência deste Colegiado, tendo em vista que, para tanto, estaria o órgão administrativo realizando controle de constitucionalidade, o que é exclusivo do Poder Judiciário (Súmula CARF nº 2). Assim, conheço em parte do recurso.

2. Mérito

Da compensação indevida

A controvérsia diz respeito à validade da compensação realizada pela empresa utilizando créditos de terceiro - APPEX Consultoria Tributária. Os Recorrentes, limitando-se a reproduzir o que foi alegado na impugnação e não apresentando nenhum fundamento ou justificativa capaz de motivar a reforma da decisão recorrida, alegam ser indevido o crédito tributário, uma vez que a empresa escriturou seus lançamentos contábeis [GFIP, SPED FISCAL, livros contábeis e fiscais], gerando os valores para recolher, na qual foram compensados/pagos através do processo de resgate do Título da Dívida Pública Externa.

Ocorre que não identifico qualquer problema na decisão recorrida que possa ensejar a sua reforma, motivo pelo qual concordo com ela e adoto as suas razões de decidir como fundamento do presente voto (art. 114, §12, do RICARF), com a reprodução dos seguintes trechos:

Voto

(...)

Inicialmente, com o intuito de traçar os limites da situação fática observada no presente processo, tem-se que estamos diante de uma empresa que recolhe suas contribuições previdenciárias sobre a sua receita bruta, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212/91, conforme disposição contida na Lei nº 12.546/2011, art. 7º, inciso III.

Tendo em vista que as modificações introduzidas pela Lei nº 12.546/2011 não foram replicadas no programa SEFIP que gera a Guia de Recolhimento de FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, a Receita Federal do Brasil – RFB emitiu o Ato Declaratório Executivo CODAC nº 93/2011 que determina os procedimentos a serem seguidos por estas empresas para que as informações nos sistemas da RFB sejam compatíveis com os valores a serem recolhidos por elas, seja em GPS, seja em DARF.

Assim, tendo em vista que o sistema SEFIP calcula as contribuições previdenciárias devidas não levando em conta a substituição das contribuições determinadas no art. 22, incisos I e III, da Lei nº 8.212/91, deve o contribuinte calcular a contribuição previdenciária patronal substituída pela CPRB e lançá-la na GFIP no campo “compensação”, remanescendo como devido na GFIP o montante não substituído pela CPRB, que deverá ser recolhido em GPS preenchida pelo

contribuinte, desconsiderando, portanto, a GPS originalmente gerada pelo sistema SEFIP.

Já os valores devidos da CPRB deverão ser declarados em DCTF e recolhidos em DARF.

Isto posto, tem-se que a fiscalização através do Termo de Intimação nº 001/2016 de 08/01/2016, intimou a empresa a apresentar planilha referente a Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta, informando os valores pagos e os valores compensados.

Em resposta, a empresa apresentou a referida planilha e informou que nas competências 10/2013 a 12/2014 procedeu à compensação dos valores devidos através da empresa APPEX Consultoria Tributária, dispondo de cópias dos protocolos de autorização para resgate de créditos efetuados junto ao STN e informando que os demais documentos comprobatórios se encontram em poder da APPEX.

Além disso, constatou a fiscalização na contabilidade da autuada que os créditos comprados da APPEX foram contabilizados a débito na conta “INSS a pagar” como um suposto pagamento da CPRB relativa ao período objeto do Auto de Infração lavrado. Registre-se que a alegação da empresa de que não houve necessidade de fiscalização para se concretizar o lançamento de ofício não procede, tendo em vista o Termo de Início da Fiscalização às fls. 13 e 14 do presente processo.

Em continuidade, apresenta a fiscalização no TVF planilha com dados obtidos das informações do contribuinte prestadas durante a ação fiscal e os valores extraídos das DCTF e DARF, onde se constata que no período de 2013 a 2014 não há declaração dos valores devidos da CPRB na DCTF e nem os respectivos recolhimentos dos valores em DARF para as competências 11/2013 a 12/2014, e, conseqüentemente, foram lançados através do presente AIOP, exatamente porque a fiscalização não considerou os valores pretensamente “compensados” pela empresa com os títulos cedidos pela APPEX.

Além desses valores “compensados” também foram lançadas diferenças de CPRB devida e a recolhida nas competências 02/2013, 03/2013 e 10/2013, conforme se constata no Auto de Infração, fls. 627 a 634. Os referidos créditos utilizados pela autuada adquiridos da APPEX referem-se, conforme disposto no TVF e na própria impugnação, a Títulos da Dívida Pública Externa que a impugnante alega terem sido objeto de processo de resgate junto à STN através de processos que identifica, entendendo pela correção do procedimento adotado.

Razão não lhe assiste.

A compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública (qualquer delas) poderá ser feita, desde que a lei ordinária específica autorize, porque esta é a sinalização impositiva do art. 170 do Código Tributário Nacional.

(...)

A compensação é direito subjetivo do contribuinte e oponível à exigência fiscal tendo como condição imposta, o reconhecimento de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, por parte do contribuinte. Significa dizer que a legislação previdenciária permite a compensação tão somente com crédito apurado pelo próprio contribuinte, em razão de ter efetuado pagamento ou

recolhimento indevido ou a maior. Assim, existente direito creditório, este seria do contribuinte, por ter suportado o ônus do tributo.

Não há lei autorizando a compensação tributária com crédito de terceiros, o indébito passível de compensação é o do sujeito passivo, e não de terceiro. No caso presente, não se trata de pagamento indevido feito pela contribuinte, mas de mecanismo de extinção de obrigação tributária, mediante uso indevido de suposto crédito oriundo do resgate de Título de Dívida Pública Externa.

Frise-se que, o objeto de compensação no âmbito das contribuições previdenciárias, deve ser, de um lado, o crédito previdenciário, líquido e certo, e de outro, o crédito da mesma natureza, recolhido indevidamente, consoante o dispositivo regulamentar citado, não havendo que falar em extinção de obrigação tributária mediante uso de Título de Dívida Pública, por possuir natureza diversa.

E, retornando ao dispositivo legal trazido pela fiscalização em seu TVF, tem-se que é clara a determinação da impossibilidade do aproveitamento de créditos de terceiros e ainda decorrentes de títulos de dívida pública para fins de compensação com tributos ou contribuições devidas: Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

[...]

§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - previstas no § 3o deste artigo; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - em que o crédito: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

a) seja de terceiros; (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

b) refira-se a "crédito-prêmio" instituído pelo art. 1o do Decreto-Lei no 491, de 5 de março de 1969; (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

c) refira-se a título público; (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; ou (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

e) não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF. (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

[...] (destaque nosso)

(...)

Portanto, nenhuma dúvida resta sobre a correção da atuação fiscal quando se deparou com as informações supra relatadas da utilização pela impugnante de Títulos da Dívida Pública Externa de terceiros para compensar com as CPRB por ela devidas, e lavrou o presente Auto de Infração.

Desta forma, considerando que a compensação prevista no artigo 74 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.051/2004, se restringe à compensação de débitos do contribuinte com seus próprios créditos e, considerando que no presente caso foram realizadas compensações com créditos de terceiros e de Títulos da Dívida Pública Externa, no período de 01/02/2013 a 31/12/2014, as compensações devem ser consideradas indevidas (não declaradas), não havendo, assim, razão para a reforma da decisão recorrida.

Da multa qualificada

A decisão de piso manteve a qualificação da multa de ofício pelo montante de 150%, nos termos do §1º do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, por entender que a empresa, conscientemente, omitiu perante o fisco os seus débitos relativos à CPRB e, em sua contabilidade, procedeu de forma dolosa a indevida compensação das respectivas contribuições.

Ocorre que o art. 8º da Lei nº 14.689/2023 alterou o texto da Lei nº 9.430/96 e reduziu a multa qualificada ao percentual de 100%.

Assim sendo, ao caso em exame deve ser aplicada a regra mais benéfica, nos termos do art. 106, II "c" do CTN, de modo a reduzir a multa qualificada de 150% ao patamar de 100% do valor do tributo exigido.

Da Responsabilidade Solidária

Sustentam os Recorrentes que para a responsabilização dos sócios, nos termos do artigo 135, inciso III do CTN, obrigatoriamente, há de ser observada a existência de excesso de poder ou infração à lei nos atos praticado, fato que não ocorreu no presente caso. Aduzem que não existe na conduta dos sócios qualquer das hipóteses autorizativas para aplicação do art. 135 do CTN, que não houve qualquer ato com excesso de poderes, pois todos foram praticados com quem detinha poderes para tanto, nem houve qualquer ato contrário a lei, pois todos os atos praticados estão amparados pela legislação aplicável a espécie.

Assim, decidiu a DRJ:

(...)

Por força do texto legal, a responsabilidade do sócio administrador ocorre quando haja atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, pois, como se sabe, existem atos ou negócios alheios ao objeto social que são gravosos para a sociedade porque oneram o patrimônio social em flagrante prejuízo para os demais sócios, bem como, para terceiros, no caso em comento o fisco.

E no presente caso, em que pese as alegações da defesa, é claro que houve afronta direta ao texto expresso de lei. Desta forma, da análise de toda a documentação juntada aos autos que comprovam a atuação dos sócios administradores na aquisição de créditos tributários oriundos de resgate de Títulos da Dívida Pública Externa para proceder a indevida compensação com

CPRB devidas pela empresa, procedimento não respaldado pela legislação vigente conforme já amplamente disposto acima neste Voto, os sócios Srs. Joaquim Antônio Carlette e Jersílio Cypriano assinam em conjunto toda a documentação apresentada pela empresa, inclusive o contrato de aquisição dos créditos junto à APPEX, além das informações prestadas decorrentes das intimações do fisco durante a ação fiscal, havendo demonstração inequívoca nos atos praticados por eles com infração à lei e de cunho fraudulento na obtenção de vantagem indevida quando da compensação com os valores adquiridos da APPEX.

As pessoas jurídicas realizam seus negócios, seus empreendimentos, por meio dos atos praticados por pessoas naturais, seus administradores e sócios, que as utilizam para a composição de seus interesses, e, nesta esteira, ficou caracterizada infração à lei (art. 135 do CTN), pois os dois administradores supracitados, Srs. Joaquim Antônio Carlette e Jersílio Cypriano, tinham pleno conhecimento de que a forma de contratação dos créditos junto à APPEX e a posterior compensação de débitos tributários era irregular, tanto que até foram cientificados das irregularidades constatadas pela própria RFB, que deu-lhes prazo para regularizar suas declarações e débitos junto ao órgão fiscalizador, e nada fizeram.

(...).

Verifica-se do Auto de Infração (e-fls. 627-634) que a responsabilização solidária dos sócios administradores da empresa se deu por excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN. A fiscalização entendeu que os sócios administradores possuem poderes de gestão para decidir todos os atos de interesse da sociedade, tendo utilizados esses poderes quando da aquisição dos créditos indevidos junto à empresa APPEX Consultoria Tributária, realizando, assim, negócios fraudulentos da empresa.

A solução da questão pode ser resolvida com a análise das seguintes premissas:

- a) Consta no *caput* do art. 135 do CTN: “atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei”;
- b) Segundo a doutrina e a jurisprudência, a definição de excesso de poderes, contida no art. 135 do CTN, é a atuação do administrador além dos limites de sua competência legal ou contratual que seja a causa do inadimplemento tributário;
- c) Segundo a doutrina e a jurisprudência, a definição de infração à lei, contida no art. 135 do CTN, é o descumprimento de norma legal que discipline os deveres do administrador no que diz respeito às obrigações tributárias da pessoa jurídica;
- d) A infração à lei não se presume, de modo que o Fisco deve comprovar o ato ilícito e o nexo causal com a dívida tributária;
- e) O art. 74 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.051/2004, proíbe a compensação com crédito de terceiro e com título da dívida pública;
- f) O Auto de Infração prova que a contribuinte usou à compensação crédito de crédito de terceiro e título da dívida pública, contrariando o disposto no art. 74 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.051/2004;

Destas premissas normativas e factuais, infere-se a ilegalidade da conduta da contribuinte e, consequentemente a responsabilidade de seus administradores, porquanto restou demonstrado nos autos o ato abusivo e o nexó com o crédito tributário, bem como a infração legal causadora do não recolhimento do tributo.

3. Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer em parte do Recurso Voluntário e, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa qualificada para o percentual de 100%, nos termos da Lei nº 14.689/2023.

Assinado Digitalmente

Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz