



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17227.720213/2021-32
ACÓRDÃO	2301-011.431 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	REAL AUTO ÔNIBUS LTDA EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/08/2018

COMPENSAÇÃO EM GFIP. FALSIDADE NA DECLARAÇÃO. MULTA SOLADA.

Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada no percentual de 150% e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.

COMPENSAÇÃO. RESTITUIÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR QUE O DEVIDO. DOCUMENTAÇÃO. GUARDA. PRAZO. DURAÇÃO DO PROCESSO.

Em caso de compensação ou restituição, deve o contribuinte permanecer na guarda dos livros e documentos a ele relativos, enquanto durar o processo administrativo, podendo ser exigidos pelo fisco para comprovação do direito creditório alegado, mesmo que se refiram a fatos geradores ocorridos há mais de cinco anos.

GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE.

As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente e sem benefício de ordem, pelas obrigações decorrentes da Lei nº 8.212/91, nos termos do art. 30, inc. IX, do mesmo diploma legal.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ADMINISTRADORES. SÓCIOS. INFRAÇÃO À LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTO. ILÍCITO QUALIFICADO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR.

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Por força do disposto na legislação tributária, somente serão declarados nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente ou os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das anteriormente citadas não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo.

LOCAL DA LAVRATURA DO LANÇAMENTO FISCAL. COMPETÊNCIA DO AUDITOR-FISCAL PARA O LANÇAMENTO.

É válido o lançamento fiscal lavrado fora do local da ocorrência dos fatos, quando presentes e disponíveis as informações e demais elementos necessários e observadas as demais formalidades legais pertinentes. Por força do conjunto legislativo aplicável e expressa autorização legal, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil é competente para lavrar lançamentos fiscais ainda que em relação a contribuinte estabelecido fora da sua área de lotação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Sala de Sessões, em 4 de setembro de 2024.

Assinado Digitalmente

PAULO CESAR MOTA – Relator

Assinado Digitalmente

DIOGO CRISTIAN DENNY – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Flavia Lilian Selmer Dias, Vanessa Kaeda Balara de Andrade, Raimundo Cássio Gonçalves Lima, Paulo César Mota, Rodrigo Rigo Pinheiro e Diogo Cristian Denny (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto tempestivamente por Real Auto Ônibus Ltda (Em recuperação judicial) e os responsáveis solidários: Reitur Turismo Ltda (Em recuperação judicial), Premium Auto Ônibus Ltda (Em recuperação judicial), Real Transportes Metropolitanos Ltda (Em recuperação judicial), Claudio Callak Coelho, João Morgado e Oswaldo Dias Jurema, face ao acórdão nº 108-027.592 – 13ª TURMA/DRJ08 (fls. 1.082/1.108).

O contribuinte foi autuado pela infração de **Multa isolada por compensação previdenciária indevida**, na razão de 150%, totalizando R\$ 7.444.724,80, conforme procedimento fiscal 0710200.2020.00328 (fls. 001/889), referente a imposição de penalidade prevista no art. 90, parágrafo 10 da Lei 8.212/91.

Cientificados do Despacho Decisório, apresentaram, tempestiva e conjuntamente, **Impugnação Administrativa**, na qual teceram os seguintes argumentos, em resumo:

1 - Sustentam que o Fisco considerou ter havido “confessada existência de grupo econômico de fato, denominado Grupo Real”, sem se desincumbir de seu ônus de comprovar a existência de grupo econômico de fato, vez que não houve confissão acerca da existência do grupo econômico e não foi apontado, pela Autoridade Fiscal, qual ato que consubstanciou a chamada confissão, cerceando o direito de defesa dos manifestantes.

2 - Contestam a aplicação da Súmula STJ nº 435 ao caso concreto, defendendo que não ocorreu a dissolução irregular da empresa Premium Auto Ônibus Ltda.

3 - Refutam o chamamento dos sócios administradores da PREMIUM AUTO ÔNIBUS LTDA a responderem pela dívida;

4 - A defesa argumenta que a fiscalização foi realizada em locais diferentes do domicílio tributário da empresa, o que viola o art. 127 do CTN. O Termo de Início foi lavrado em Vitória (ES) e o Termo de Ciência em Niterói (RJ), enquanto a empresa tem domicílio no Rio de Janeiro (RJ). Isso está em desacordo com a legislação, que exige que o procedimento fiscal ocorra no domicílio tributário da empresa.

5 - A defesa argumenta que a fiscalização não pode revisar a base de cálculo para o período de 01/2012 a 01/2014 devido à decadência. Portanto, pede o cancelamento das glosas feitas e a homologação das compensações previdenciárias declaradas nas GFIP.

6 - A defesa argumenta que a Autoridade Fiscal desconsiderou a decisão do STJ, que estabeleceu que as contribuições a terceiros não podem exceder 20 salários-mínimos.

7 - A defesa argumenta que a legislação não exige que a compensação esteja condicionada à apresentação da escrituração fiscal conforme exigido pela Fiscalização ou à existência de lastro contábil.

8 - Reforçam entendimento de que a autuada não estava obrigada a apresentar as folhas de pagamentos do período de origem do direito creditório, ante a ocorrência da decadência.

8-1 - Nesse sentido, consideram comprovado o direito creditório por meio da apresentação de planilha explicativa e comprovantes de recolhimento das contribuições destinadas a Terceiros.

9 - Sustentam que, nos termos da NOTA PGFN/CRJ/Nº 1245/2016, a vedação de compensação das contribuições destinadas a outras entidades ou fundos é ilegal. Defendem que, desde a redação original da Lei nº 11.457/07, não havia vedação da aplicação do art. 74 da Lei nº 9.430/96 para as contribuições destinadas a outras entidades ou fundos (contribuições a terceiros), posto que esta vedação somente alcançava as contribuições previdenciárias.

10 - No tópico “DA MULTA ISOLADA POR FALSIDADE NA DECLARAÇÃO” (fls. 60/65), o fisco aponta que a aplicação da penalidade prescinde da existência de “evidente intuito de fraude”, bastando a “informação de compensação em valores muito maiores do que ele própria contabilizara como direito, tendo a intenção deliberada de reduzir o valor devido e o subsequente recolhimento de sua obrigação tributária para com a Seguridade Social”, concluindo que o elemento caracterizador da falsidade na declaração GFIP o excesso/descompasso em relação ao lastro contábil.

11- O Fisco ao afirmar que a Impugnante ao fazer a compensação em valores significativamente maiores ao contabilizado como direito, caracteriza a compensação de créditos inexistentes, ele estará partindo de uma falsa premissa, vez que, houve a comprovação do direito creditório, demonstrando-se detalhadamente que os créditos, em valores originais, constantes em planilhas (fl. 313), comprovados pelos comprovantes de recolhimentos que contêm as contribuições a terceiros (fls. 340/716), são suportes aos valores originais (antes da atualização pela Selic) dos créditos na planilha de compensações realizadas (fl. 314).

12 – Declara que iniludivelmente, a compensação de contribuições previdenciárias realizadas pela 1ª Impugnante foi efetuada nos termos do art. 74 da Lei 9.430/96, assim sendo, nos termos do § 12 do art. 89 da Lei

nº 8.212/91, incluído pela Lei nº 13.670/2018, é inaplicável a presente multa.

13– Por fim, pugna-se pela procedência da presente impugnação, e consequente:

- a) A exclusão dos eleitos como responsáveis solidários/tributários do polo passivo do auto de infração;
- b) Cancelamento do auto de infração, em virtude de sua:
 - i) Nulidade; e/ou
 - ii) Improcedência.

Após aceita tempestivamente a Impugnação Administrativa por parte do contribuinte, em Sessão de 26/08/2022, Acordam os membros da 13ª TURMA/DRJ08 de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar **improcedente a Impugnação dos sujeitos passivos**.

A Recorrente teve ciência do Termo de Intimação de Resultado de Julgamento e do Acórdão de Impugnação por abertura de mensagem em 24/01/2023 (fl. 121), apresentou tempestivamente o Recurso Voluntário em 07/02/2023 (fls. 1131/1197), com as mesmas argumentações citadas na Impugnação Administrativa, ou seja:

Pela procedência da presente impugnação, e consequente:

- a) A exclusão dos eleitos como responsáveis solidários/tributários do polo passivo do auto de infração;
- b) Cancelamento do auto de infração, em virtude de sua:
 - i) Nulidade; e/ou
 - ii) Improcedência.

É o relatório

VOTO

Paulo César Mota - Relator

O mérito principal a ser julgado é a Multa de Regulamentar de Ofício, mas mantendo a ordem de sequência do presente Recurso Voluntário, analisaremos item por item.

1 – Existência de Grupo Econômico:

Verificou-se no processo administrativo (fls. 75/103), o Pedido de Recuperação Judicial e o Plano de Recuperação Judicial (fls. 104/137), apresentado pela contribuinte, onde, claramente há a confissão da existência de grupo econômico de fato, com a denominação de “Grupo Real”, ou seja, Grupo Econômico entre as manifestantes: Real Auto Ônibus Ltda (CNPJ: 33.295.346/0001-13), Reitur Turismo Ltda (CNPJ: 30.925.689/0001-26), Premium Auto Ônibus

Ltda (CNPJ: 13.564.886/0001-48) e Real Transportes Metropolitanos Ltda (CNPJ: 13.449.912/0001-97).

Dentre vários trechos pertinentes à configuração do grupo econômico, destaco o mais importante. (fl. 89):

2. Nestes termos, cumpre salientar que é nesta Comarca onde se localiza a sede social e o principal estabelecimento do Grupo Real, sendo, ainda, o local de onde todas as decisões administrativas, financeiras, gerenciais, contábeis e comerciais são tomadas para todas as empresas pertencentes ao grupo econômico.

Outra prova importante é a constatação de que o quadro acionário do Grupo Real é composto por integrantes das mesmas famílias.

Tais elementos provam realmente a existência de um grupo econômico de fato entre as manifestantes pessoas jurídicas.

No que tange a solidariedade, se aplica às empresas que integram grupo econômico em diversos dispositivos legais:

Quanto a legislação trabalhista determina a solidariedade do grupo de empresas no § 2º do art. 2º da CLT;

§ 2º Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, ou ainda quando, mesmo guardando cada uma sua autonomia, integrem grupo econômico, serão responsáveis solidariamente pelas obrigações decorrentes da relação de emprego.

Já o Código Tributário Nacional (CTN) dispõe sobre a solidariedade, sem benefício de ordem, às pessoas expressamente designadas em Lei em seu art. 124, inciso II e parágrafo único;

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

A Legislação Previdenciária prevê a solidariedade entre as empresas que compõem o grupo econômico no inciso IX, art. 30 da Lei n.º 8.212/91, in verbis:

Art. 30. ...

IX – as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta lei;”

Concluindo, entendo que se trate de um grupo econômico de fato, incluindo no polo passivo da exigência tributária as empresas: Real Auto Ônibus Ltda, Reitur Turismo Ltda, Premium Auto Ônibus Ltda e Real Transportes Metropolitanos Ltda.

2 – Dissolução irregular de empresa e Responsabilidade solidária dos sócios administradores:

De forma resumida, a Autoridade responsável pelo Despacho Decisório constatou que:

a - A empresa Premium Auto Ônibus Ltda encerrou suas atividades desde meados de junho de 2017, conforme várias notícias divulgadas na internet (fato público e notório), tendo havido a venda de seus ônibus à empresa EXPRESSO RECREIO sem qualquer comunicação aos interessados;

b - O esvaziamento do patrimônio da empresa é corroborado pela acentuada redução do ATIVO, conforme visto na Escrituração Contábil Fiscal - ECF 2019, em que se observa uma redução de 92% no período de um ano;

c - Houve desligamento progressivo dos empregados a partir de 06/2017, não restando qualquer empregado vinculado à empresa a partir de 11/2017;

d - O encerramento de fato das atividades da empresa não foi seguido dos requisitos formais do procedimento de dissolução (distrato social, liquidação do patrimônio e eventual partilha do acervo social restante aos sócios, extinção da personalidade jurídica com sua baixa na Junta Comercial).

Com estes fatos apurados no processo administrativo, os sócios podem ser responsabilizados solidariamente com os créditos tributários resultantes de atos praticados com excesso de poderes, ou infração de lei, art. 134, VII, do CTN e art. 135, III, do CTN.

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

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

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

No caso de dissolução irregular de empresa, a Súmula 435 do STJ, estabelece:

Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.

Destaca-se também, a Súmula 435 do STJ, na qual a comprovação de que a sociedade encerrou suas atividades se mostrou suficiente para o redirecionamento da execução aos sócios administradores.

Súmula 435 STJ - Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.

Com este mesmo entendimento, temos julgados no CARF:

Acórdão nº 1401-004.924 – 10/11/2010

Processo nº 15504.003223/2009-71 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS. REQUISITOS.

1. A responsabilidade dos sócios por débitos tributários está condicionada ao exercício da gerência na época dos fatos e a prática de atos ato com infração à lei ou dissolução irregular da sociedade. Precedentes AgRg no Agravo em Recurso Especial Nº 556.735MG.

Rel. Min. Humberto Martins. Segunda Turma. Julg. 23/09/2014; AgRg no Ag 1244276/SC. Rel. Min. Sérgio Kukina. Primeira Turma. Julg. 24/02/2015; AgRg no REsp 1482461/SP. Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Primeira Turma. Julg. 11/11/2014.

2. No caso concreto, na época dos fatos e do respectivo inadimplemento dos tributos, os recorrentes eram sócios com poder de gerência na empresa. Todavia, não é pela simples circunstância de serem sócios é que hão de responder pelos tributos. A responsabilidade que lhes é imputada decorrente da circunstância de terem encerrado as atividades da sociedade mediante procedimento irregular, qual seja, transferência da empresa a terceiros sem que estes, em momento algum, tivessem assumido o comando e dado continuidade as atividades.

Acórdão nº 1402-001.951 24/03/2015

Processo nº 15540.000487/2009-37 DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA. INFRAÇÃO DE LEI. LEGITIMIDADE PASSIVA. POSSIBILIDADE.

Se sociedade empresária paralisa a sua atividade econômica e não adota os procedimentos legais de dissolução, liquidação e partilha do acervo patrimonial, fica configurada a sua extinção irregular e a infração de lei por parte dos seus sócios administradores ou gerente, ensejando a responsabilidade tributária nos termos do art. 135, III, do CTN.

Os manifestantes apresentaram recolhimentos realizados por meio de DARF referente 2020 e 2021, limitando se a alegar que tais recolhimentos seriam suficientes para comprovar o exercício da atividade econômica, tais recolhimentos são realizados, somente para cumprir obrigações tributárias residuais, que não evidenciam o exercício de uma atividade regular.

Nota-se ainda que o maior quantitativo de recolhimentos realizados no período, (fls. 1055/1058) se deu nos códigos de recolhimento 1124 (parcelamento PERT) e 1734 (pagamento débitos inscritos em Dívida Ativa), não tendo nenhuma relação com eventuais atividades desenvolvidas nos meses em que ocorreram os pagamentos.

Assim, há indícios suficientes de que houve o encerramento das atividades da empresa Premium Auto Ônibus Ltda e esvaziamento de seu ativo sem comunicação do fato à RFB, o que caracteriza a sua dissolução irregular e possibilita o redirecionamento de suas dívidas aos sócios e administradores Claudio Callak Coelho, João Morgado e Oswaldo Dias Jurema.

3 – Despacho Decisório realizado em local diverso do domicílio tributário da 1ª recorrente:

Importante destacar que as hipóteses de nulidade do lançamento fiscal encontram-se previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72 (Processo Administrativo Fiscal – PAF).

Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões cometidas em Auto de Infração não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio, nos termos do art. 60 do mencionado Decreto.

A leitura conjunta dos documentos integrantes da autuação permite a constatação de que foram narrados, com clareza e coerência, os fatos verificados durante a ação fiscal e sua subsunção às normas legais de regência. A fundamentação legal da autuação encontra-se detalhada no Relatório Fiscal e nos demais documentos integrantes do Auto de Infração, fornecendo indicação individualizada dos dispositivos legais aplicáveis, de forma a possibilitar o pleno conhecimento sujeitos passivos das normas tributárias pertinentes.

Sabendo-se que os sujeitos passivos foram regularmente cientificados dos documentos integrantes dos lançamentos em comento, tendo-lhes sido conferido tempo hábil (prazo legal) para apresentar seus questionamentos, consubstanciados em Impugnação na qual demonstraram conhecer os fatos que lhe foram imputados, não há que se cogitar em cerceamento de seu direito de defesa.

O lançamento tributário é de exclusiva competência da autoridade fiscal, nos termos do que estabelece o art. 1421 do CTN. No âmbito da administração, fiscalização e arrecadação de tributos federais, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), através dos seus Auditores-Fiscais, dar cumprimento ao dispositivo transcrito do CTN, com suas atribuições fixadas pela Lei nº 10.593/022 (com as alterações produzidas pela Lei nº 11.457/02).

O planejamento das atividades fiscais constitui objeto da Portaria RFB nº 6.478/17 (com vigência a partir de 02/01/2018) que define os procedimentos fiscais e estabelece a forma de sua instauração. De acordo com esta Portaria, a instauração do procedimento fiscal se dá com a expedição do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF), expedido exclusivamente na forma eletrônica (§ 3º do artigo 4º) e acessível pela página eletrônica da Receita Federal.

Acrescenta-se que a jurisprudência administrativa é pacífica sobre o assunto, havendo Súmulas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) nesse sentido:

SÚMULA CARF nº 6:

É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte.

SÚMULA CARF nº 27:

É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.

Portanto, são improcedentes as alegações do contribuinte de que o lançamento fiscal se encontra eivado de nulidade.

4 – Decadência do direito de revisão da base de cálculo das contribuições de outras entidades e fundos

Os sujeitos passivos questionam os sujeitos passivos a possibilidade de a Autoridade Fiscal solicitar a apresentação de documentos relacionados à base de cálculo das contribuições destinadas a terceiros (folhas de pagamento) do período 01/2012 a 01/2014 vez que, segundo seu entendimento, teria decorrido o prazo decadencial para a análise desses valores.

A apresentação dos documentos necessários e suficientes para comprovar a ocorrência dos recolhimentos indevidos é ônus daquele que invoca seu direito à restituição ou compensação.

No caso de pedidos de restituição ou declaração GFIP na qual foi informada compensação, o contribuinte é o autor do procedimento e, como tal, possui o ônus de prova quanto ao fato constitutivo de seu direito. Em outras palavras, o sujeito passivo possui o encargo de apresentação das folhas de pagamentos, livros contábeis e demais documentos comprobatórios de seu direito creditório, pois foi ele quem provocou o fisco para manifestar-se quanto ao seu pleito.

Em qualquer dos tipos de repetição será exigida a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório como pré-requisito ao conhecimento do quantum pretendido pelos contribuintes; ausentes os documentos que atestem, de forma inequívoca, a origem e a natureza do crédito, o pedido/declaração fica inarredavelmente prejudicado.

Deve-se ressaltar a obrigatoriedade conferida às empresas pela legislação tributária da guarda dos livros e documentos relacionados às obrigações previdenciárias até que ocorra a prescrição dos créditos tributários delas decorrentes, nos termos do parágrafo único do art. 195 do CTN e do § 11 do art. 32 da Lei nº 8.212/91:

CTN: Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

Lei nº 8.212/91:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

[...]

§ 11. Em relação aos créditos tributários, os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações de que trata este artigo devem ficar arquivados na empresa até que ocorra a prescrição relativa aos créditos decorrentes das operações a que se refiram. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009) (grifos nossos)

De acordo com essas normas, a empresa está obrigada a conservar em ordem livros, documentos e papéis relativos à sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que possam vir a modificar sua situação patrimonial, enquanto não prescrito eventual processo que lhe fosse pertinente. Nesse sentido, com a superveniência de processo administrativo ou judicial, o período de guarda dos livros e documentos prolongar-se-á pelo tempo concedido ao Fisco para a sua análise e homologação, pois só assim o sujeito passivo terá elementos seguros para provar seu direito.

Contrário senso, a empresa poderia pedir restituição/compensação no último dia do prazo (de conservação dos livros e documentos) e estaria livre da necessidade de qualquer prova, conforme tese defendida pelos manifestantes.

No momento quando formalizada a declaração de compensação ou o pedido de restituição deve o sujeito passivo ter instrumentos hábeis a comprovar a regularidade do direito invocado. É somente por ocasião do exercício, pelo contribuinte, do direito de compensação ou restituição que se instaura, para o Fisco, o dever/poder de exigir a comprovação da regularidade de seu exercício.

Relevante assentar que a análise da existência do direito creditório pleiteado, se já ultrapassado o termo final da contagem do prazo decadencial, não poderia implicar lançamento de ofício de diferenças de tributos ou contribuições porventura devidas à época vez que, com o transcurso do prazo decadencial previsto nos arts. 150, § 4º ou 173, I, do CTN, o dever/poder de formalizar o crédito tributário estaria obstado, tendo em conta que a decadência é uma das modalidades de extinção do crédito tributário (art. 156, V do CTN). Todavia, não se pode dizer, com isso, que o órgão administrativo deve proceder à restituição ou à compensação sem aferir a certeza e liquidez dos créditos relacionados a períodos para os quais não poderia mais efetuar o lançamento de contribuições previdenciárias eventualmente não pagas.

Não efetuar as necessárias verificações significaria abdicar da aferição tanto da liquidez como da certeza de eventual crédito, o que não se admite. O reconhecimento de direito creditório contra o Fisco Federal exige a apuração da liquidez e certeza do suposto pagamento indevido ou a maior de tributo, verificando-se a exatidão das informações a ele referentes, confrontando-as com os documentos que lhe dão suporte, de modo a se conhecer qual seria o tributo devido e compará-lo ao pagamento efetuado.

Nos termos expostos, é improcedente o argumento apresentado pelas manifestantes de que não estaria obrigada, ao tempo da análise das declarações GFIP nas quais foram informadas compensações, da apresentação das folhas de pagamento relacionadas ao suposto direito creditório.

É de se ressaltar que, diferentemente do quanto alegado pelas manifestantes, a análise das folhas de pagamento do período dos supostos créditos mostra-se não apenas pertinente, mas também necessária para que a Autoridade Fiscal pudesse apurar se foram efetuados recolhimentos de contribuições destinadas a terceiros incidentes sobre base de cálculo superior a 20 salários mínimos, convalidando informações prestadas nas GFIP da época e seu confronto com os recolhimentos realizados por meio de GPS.

São as folhas de pagamento os documentos que permitem a identificação detalhada das rubricas componentes do Salário de Contribuições dos segurados e a quantificação das bases de cálculo das contribuições previdenciárias e das contribuições destinadas a Terceiros. Assim, não tendo apresentado as folhas de pagamento, furtou-se a empresa em demonstrar, com clareza e precisão, a origem do direito creditório pleiteado.

Não bastasse a recusa na apresentação desses documentos, a Autoridade Fiscal constatou que a contabilidade da empresa registrava montante de direito creditório inferior àquele utilizado para compensação em GFIP. Tal fato constitui mais um elemento de dúvida sobre a existência do crédito sustentado pela autuada, retirando-lhe a certeza necessária para possibilitar sua utilização.

Como bem ressaltado pela Autoridade Fiscal, o dever de prestar esclarecimentos e todas as informações necessárias aos trabalhos de auditoria está previsto no art. 33 da Lei nº 8.212/91. Ainda, tal dispositivo legal, ao tratar da competência fiscalizatória dos Auditores-Fiscal da Receita Federal do Brasil, conferiu-lhes a prerrogativa de lançar/cobrar de ofício as contribuições que reputarem devidas face à recusa ou sonegação de informações do fiscalizado:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 1º É prerrogativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, o exame da contabilidade das empresas, ficando obrigados a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados o segurado e os terceiros responsáveis pelo recolhimento das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a outras entidades e fundos.

(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

[...]

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Como visto, a omissão por parte do contribuinte justifica a adoção, pela Autoridade Fiscal, da prerrogativa de arbitrar as contribuições devidas e efetuar o lançamento de ofício. No caso específico das compensações declaradas em GFIP, essa recusa na apresentação de documento, ou sua apresentação deficiente, impossibilita o reconhecimento do direito creditório informado e acarreta a não homologação das compensações declaradas:

IN RFB nº 1.300/12:

Art. 76. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas. (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1661, de 29 de setembro de 2016)

[...]

Art. 107-A. O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1661, de 29 de setembro de 2016)| - à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos; e (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1661, de 29 de setembro de 2016)* A redação do art. 107-A foi mantida no art. 161 da IN RFB nº 1.717/17, que revogou a IN RFB nº 1.300/12.

Constata-se, assim, que a não apresentação das folhas de pagamento, conjugada à falta de lastro contábil para a compensação, são óbices apontados pela Autoridade Fiscal que impedem a apuração precisa do valor do suposto direito creditório pleiteado pela autuada e justificam a glosa da compensação realizada, ainda que fossem consideradas pertinentes suas alegações quanto à sua procedência jurídica as quais, como será adiante debatido, também não se mostram procedentes.

5 – Limite 20 salários-mínimos para contribuição para outras entidades ou fundos aos terceiros

A alegação de que o limite máximo de base de incidência (salário-de-contribuição) previsto no artigo 4º da Lei nº 6.950/81 (20 vezes o maior salário-mínimo) continuaria válido em relação às contribuições para terceiros, pelo fato do art. 3º do Decreto-Lei nº 2.318/86 tê-lo afastado apenas para efeito de cálculo das contribuições previdenciárias da empresa, não pode prosperar.

A Lei nº 6.950/81 alterou a Lei nº 3.807/60, fixando novo limite máximo do salário-de-contribuição previsto na Lei nº 6.332/76, e deu outras providências. No art. 4º, preceituou:

Art. 4º - O limite máximo do salário-de-contribuição, previsto no art. 5º da Lei nº 6.332, de 18 de maio de 1976, é fixado em valor correspondente a 20 (vinte) vezes o maior salário-mínimo vigente no País.

Parágrafo único - O limite a que se refere o presente artigo aplica-se às contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros.

Como se vê, a exigência das contribuições previdenciárias e das contribuições arrecadadas para terceiros restou limitada ao valor correspondente a 20 vezes o maior salário mínimo vigente no País. Todavia, referido dispositivo foi revogado pelo art. 3º do Decreto-Lei nº 2.318/86, que assim dispôs:

Art. 3º Para efeito do cálculo da contribuição da empresa para a previdência social, o salário de contribuição não está sujeito ao limite de vinte vezes o salário-mínimo, imposto pelo art. 4º da Lei nº 6.950, de 4 de novembro de 1981.

Com efeito, a limitação de 20 salários-mínimos prevista no parágrafo único do art. 4º da Lei nº 6.950/81 foi revogada pelo Decreto-Lei nº 2.318/86 juntamente com a revogação do art. 4º, pois não é possível subsistir em vigor o parágrafo estando revogado o artigo correspondente.

Cabe citar jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O INCRA. LIMITE PREVISTO NO ART. 4º DA LEI Nº 6.950/81. INAPLICABILIDADE. DISPOSITIVO REVOGADO PELO DECRETO-LEI Nº 2.318/86. TÉCNICA LEGISLATIVA.

1. O art. 4º da Lei nº 6.950/81 foi integralmente revogado pelo art. 3º do Decreto-Lei nº 2.318/86.

2. Os parágrafos constituem, na técnica legislativa, uma disposição acessória com a finalidade apenas de explicar ou excepcionar a disposição principal contida no caput.

3. Não é possível subsistir em vigor o parágrafo estando revogado o artigo correspondente.

(TRF4, AC 2003.72.08.003097-6, Primeira Turma, Relator Jorge Antônio Maurique, D.E. 06/10/2009)

Diante do exposto, fica evidente e comprovada que a base de cálculo dessas contribuições será idêntica à base de cálculo das contribuições previdenciárias, não subsistindo fundamento jurídico para a origem do suposto direito creditório invocado pelos manifestantes, sendo correto o entendimento expressado pela Autoridade Fiscal responsável pelo Despacho Decisório.

Reforça-se, por fim, que eventual pacificação de entendimento judicial favorável à tese defendida pelos manifestantes não teriam o condão de alterar a conclusão fiscal pela glosa das compensações realizadas em GFIP: conforme já tratado anteriormente, o contribuinte não logrou êxito em comprovar o recolhimento de contribuições destinadas a Terceiros sobre base de cálculo superior a 20 salários mínimos, vez que deixou de apresentar os documentos (folhas de pagamento) necessários para sua correta quantificação.

6 – Compensação de Contribuições de Terceiros com Contribuições Previdenciárias

Está bem claro e bem fundamentado pela autoridade fiscal no referido processo administrativo, referente a compensação de valores recolhidos indevidamente ou em valores maiores que os devidos aos Terceiros é, atualmente, procedimento vedado no âmbito da RFB.

Inicialmente, torna-se conveniente lembrar a legislação aplicável à compensação das contribuições previdenciárias. Sobre o instituto da compensação, o CTN dispõe que a compensação constitui uma das modalidades de extinção do crédito tributário (art. 156), determinando que a lei trate dos procedimentos aplicáveis ao instituto (art. 170). Assim, embora a compensação conste como modalidade de extinção do crédito tributário desde a publicação do CTN, a regulamentação do art. 170 se deu apenas com a publicação da Lei nº 8.383/91 que disciplinou os aspectos gerais da compensação em âmbito federal:

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

§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos e contribuições da mesma espécie.

[...]

§ 4º O Departamento da Receita Federal e o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo.

Nota-se que, à época da publicação da Lei nº 8.383/91, a Lei nº 8.212/91, que disciplina a organização da Seguridade Social e regula o seu custeio, não apresentava regras próprias de compensação de débitos relacionados às contribuições previdenciárias, mas apenas previa a possibilidade de sua restituição.

Somente com o advento da Lei nº 9.032/95, com as alterações que produziu na Lei nº 8.212/91, a compensação de débitos relacionados às contribuições previdenciárias passou a ser prevista em sua legislação específica e passou a ter regras próprias. Por oportuno, transcreve-se os artigos pertinentes da Lei nº 8.212/91 na sua redação atual:

Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições devidas a terceiros somente poderão ser restituídas ou compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Por sua vez, a regulamentação infralegal vigente para o período das competências em análise se encontrava disciplinada nas IN RFB nº 1.300/12 e IN RFB nº 1.717/17:

IN RFB nº 1.300/12:

Art. 1º [...]

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se ao reembolso de quotas de salário-família e salário-maternidade, bem como à restituição e à compensação relativas a:

I - contribuições previdenciárias:

a) das empresas e equiparadas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço, bem como sobre o valor bruto da nota fiscal ou da fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhes são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho;

b) dos empregadores domésticos;

c) dos trabalhadores e facultativos, incidentes sobre seu salário de contribuição; e

d) instituídas a título de substituição; e e) valores referentes à retenção de contribuições previdenciárias na cessão de mão de obra e na empreitada; e II - contribuições recolhidas para outras entidades ou fundos.

[...]

Art. 56. O sujeito passivo que apurar crédito relativo às contribuições previdenciárias previstas nas alíneas “a” a “d” do inciso I do parágrafo único do art. 1º, passível de restituição ou de reembolso, inclusive o crédito relativo à Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), poderá utilizá-lo na compensação de contribuições previdenciárias correspondentes a períodos subsequentes. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1529, de 18 de dezembro de 2014)

[...]

Art. 59. É vedada a compensação, pelo sujeito passivo, das contribuições destinadas a outras entidades ou fundos.

IN RFB nº 1.717/17:

Art. 1º [...]

Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se ao reembolso de quotas de salário família e salário-maternidade, bem como à restituição e à compensação relativas a:

I - contribuições previdenciárias:

a) das empresas e equiparadas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço, e sobre o valor bruto da nota fiscal ou da fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhes são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho;

b) dos empregadores domésticos;

c) dos trabalhadores e dos segurados facultativos, incidentes sobre seu salário de contribuição;

d) instituídas a título de substituição; e e) referentes à retenção na cessão de mão de obra e na empreitada; e II - contribuições recolhidas para outras entidades ou fundos.

[...]

Art. 84. O sujeito passivo que apurar crédito relativo às contribuições previdenciárias previstas nas alíneas “a” a “d” do inciso I do parágrafo único do art. 1º, passível de restituição ou de reembolso, inclusive o crédito relativo à Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), poderá utilizá-lo na compensação de contribuições previdenciárias correspondentes a períodos subsequentes.

[...]

Art. 87. É vedada a compensação, pelo sujeito passivo, das contribuições destinadas a outras entidades ou fundos. (grifos nossos)

Nota-se que os dispositivos normativos transcritos deixam claro os procedimentos aplicáveis à compensação de indébitos relacionados às contribuições previdenciárias e a vedação da compensação das contribuições destinadas às Outras Entidades e Fundos (Terceiros): (i) há expressa vedação normativa à compensação das contribuições destinadas às Outras Entidades e Fundos; (ii) somente poderão ser utilizados para compensar contribuições previdenciárias eventuais créditos apurados relacionados às próprias contribuições previdenciárias, em consonância ao comando legal que determina que a compensação somente poderia ocorrer mediante tributos de mesma espécie (§1º do art. 66 da Lei nº 8.383/91).

Assim, correta a conclusão fiscal acerca da impossibilidade de se efetuar compensação dos indébitos relacionados às contribuições destinadas às Outras Entidades e Fundos.

Acrescenta-se que tal impedimento, ao contrário do entendimento expressado pelos manifestantes, sempre existiu, não se tratando de inovação formulada pela IN RFB nº 1.810/18. Esta nova instrução normativa apenas estabeleceu as regras de compensação aplicáveis às empresas que optarem por declarar sua folha de pagamento no sistema eSocial, momento a partir do qual passou a ser permitida a chamada compensação cruzada (compensação entre créditos e débitos originados de tributos de espécies diferentes) permanecendo, contudo, impedida a compensação de eventuais indébitos relacionados às contribuições destinadas às Outras Entidades e Fundos.

7 – Inaplicabilidade da multa isolada por inexistência de comprovação de falsidade na declaração

A aplicação da multa isolada de 150% decorre da identificação dos requisitos contantes no § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91,

Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições devidas a terceiros somente poderão ser restituídas ou

compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§ 10. Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

São as folhas de pagamento os documentos que permitem a identificação detalhada das rubricas componentes do Salário de Contribuições dos segurados e a quantificação das bases de cálculo das contribuições previdenciárias e das contribuições destinadas a Terceiros. Assim, não tendo apresentado as folhas de pagamento, furtou-se a empresa em demonstrar, com clareza e precisão, a origem do direito creditório pleiteado.

Não bastasse a recusa na apresentação desses documentos, a Autoridade Fiscal constatou que a contabilidade da empresa registrava montante de direito creditório inferior àquele utilizado para compensação em GFIP. Tal fato constitui mais um elemento de dúvida sobre a existência do crédito sustentado pela autuada, retirando-lhe a certeza necessária para possibilitar sua utilização.

Não há correspondência adequada entre o valor compensado e o valor registrado na contabilidade. Os valores a compensar devem ser registrados no Ativo Circulante (tributo a compensar) e, no vencimento das contas do Passivo Circulante (tributo a pagar), deve-se realizar a compensação, incluindo a atualização dos valores a compensar, conforme a legislação vigente e as normas contábeis aplicáveis.

Constatada a existência de uma conta no Ativo Circulante, (1.1.4.03.05.001 – INSS PAGO A MAIOR), que nela constava compensações de contribuição previdenciária até a competência 11/2017, seu saldo foi esgotado em 20/12/2017, foram efetuadas diversas tentativas solicitando informações, através de intimações para a empresa explicar o fato, a mesma limitou-se a alegar que as informações solicitadas já haviam sido apresentados por ocasião da resposta ao TIF 008, sendo que não houve menção a qualquer conta do Ativo Circulante.

Os valores das compensações efetivadas em 2017 foram de R\$ 4.963.601,43, enquanto na contabilidade, devidamente lançado como direito a compensar existia o saldo de R\$ 3.016.926,05, evidenciando compensação sem o devido lastro contábil, já no ano de 2018, com a conta contábil de compensação zerada desde 11/2017, houve a compensação de mais R\$ 3.016.475,97, integralmente sem lastro contábil.

Como visto, a omissão por parte do contribuinte justifica a adoção, pela Autoridade Fiscal, da prerrogativa de arbitrar as contribuições devidas e efetuar o lançamento de ofício.

Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário para afastar as preliminares exaradas e no mérito, nego provimento.

Conselheiro **PAULO CESAR MOTA**, Relator