



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.722123/2011-94
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-009.241 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de julho de 2021
Recorrente ISCP - SOCIEDADE EDUCACIONAL S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. BASE DE CÁLCULO NÃO DECLARADA EM GFIP. APRESENTAÇÃO DE GFIP RETIFICADORA.

É válido o auto de infração destinado ao lançamento da contribuição incidente sobre diferenças apuradas na remuneração de contribuintes individuais, constante na contabilidade da empresa e não declarada em GFIP.

Havendo a transmissão de mais de uma GFIP com a mesma chave, assim entendida o conjunto de informações que abrangem o empregador/contribuinte, competência, código de recolhimento e FPAS, a GFIP transmitida posteriormente é considerada como retificadora para a Previdência Social, substituindo a GFIP transmitida anteriormente ou duplicidade em relação à primeira.

COMPENSAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO A AMPARAR AS COMPENSAÇÕES REALIZADAS. ÔNUS DA PROVA.

Compete ao Fisco o ônus de comprovar a ocorrência do fato imponível para amparar o exercício do direito e dever de lançar. Contudo, ao sujeito passivo compete a apresentação das provas que sustentem as alterações ou extinções do crédito tributário.

MULTA APLICADA. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA.

Para verificação da multa mais benéfica ao contribuinte, em relação aos fatos geradores ocorridos antes de dezembro/2008, deve ser objeto de comparação a multa de mora prevista no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.528/97, somada à multa punitiva por descumprimento de obrigação acessória relativa à GFIP, prevista no artigo 32 da mesma norma legal, com a multa de ofício estabelecida no artigo 44, I da Lei nº 9.430/96 (75%), prevalecendo aquela que se mostrar mais favorável ao contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: João Mauricio Vital, Wesley Rocha, Paulo Cesar Macedo Pessoa, Fernanda Melo Leal, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Mon (suplente convocada), Leticia Lacerda de Castro, Mauricio Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 1720-1752) em que a recorrente sustenta, em síntese:

a) Do Auto de Infração – AI/DEBCAD n.º 37.252.586-5:

- a. Ao contrário do que alega a fiscalização todos os pagamentos de salários e distribuição foram devidamente declarados em GFIP, e devidamente recolhidos por meio da guia GPS, sendo todos documentos comprobatórios anexados apresentados pela recorrente. Os valores recolhidos nas guias GPS referentes aos períodos fiscalizados são suficientes para demonstrar o alegado; e
- b. Entende-se na decisão recorrida que houve a apresentação de novas GFIP's e, portanto, esta última teria validade, sobrepondo-se sobre a última GFIP transmitida, de modo a considerar improcedente a impugnação. Entretanto, não foram apresentadas as supostas novas GFIP's mencionadas, até porque as últimas transmitidas pela contribuinte foram justamente aquelas juntadas pela defesa. Ratifica-se, portanto, que não houve ausência de declarações por parte da recorrente.

b) Do Auto de Infração – AI/DEBCAD n.º 37.252.587-3:

- a. Tendo em vista que as segundas parcelas do 13º foi recebida em setembro de 2007, todos os recolhimentos de contribuições previdenciárias referentes a tais pagamentos foram devidamente efetuados naquele mês – quando ocorreram os fatos geradores. O

art. 214, §6º, do Decreto n.º 3.058/99 é claro ao estabelecer que a contribuição social somente será devida quando do pagamento da última parcela do 13º salário, de forma que, no presente caso, isso se deu em setembro de 2007;

- b. Os arts. 1º e 2º da Lei n.º 4.769/65 facultaram ao empregador o pagamento do 13º salário em duas parcelas, devendo o primeiro ocorrer até o dia 20 de novembro e o segundo até o dia 20 de dezembro. Ou seja, a segunda e última parcela poderá ser paga em meses anteriores a dezembro, momento no qual deverá incidir a contribuição previdenciária;
 - c. Entende-se pelo art. 96 da IN RFB n.º 971/2009 que, se a última parcela deverá ser paga até o dia 20 de dezembro de cada ano (prazo fatal), a data de vencimento será sempre o último dia do prazo, qual seja dia 20 de dezembro. Isso não quer dizer que o contribuinte é obrigado a pagar somente no dia 20 de dezembro, mas sim, que o dia 20 de dezembro é o último dia para pagamento, tendo em vista que também é o prazo fatal para os empregadores pagarem a última parcela do 13º salário;
 - d. Em nenhum momento a fiscalização questionou o efetivo pagamento das gratificações de seus funcionários, nem dos recolhimentos realizados pelo recorrente referente as contribuições sociais em questão; e
 - e. A alíquota incidente deverá ser de 8%. Isso porque, tendo em vista as disposições do art. 13 da Lei n.º 11.096/2005, o fato de que a recorrente era associação sem fins lucrativos – transformando-se em sociedade com fins lucrativos após o advento do citado diploma – e de que os fatos geradores ocorreram em setembro de 2007, a isenção aplicável ao caso é de 12%, de forma a ensejar a alíquota de 8% conforme o próprio relatório fiscal. A aplicação de alíquota de 12% é, portanto, uma ilegalidade praticada pela fiscalização.
- c) Do Auto de Infração – AI/DEBCAD n.º 37.252.588-1:
- a. A contribuinte demonstrou documentalmente as origens dos créditos utilizados para efetuar as compensações eletrônicas indevidamente glosadas pela fiscalização, através da juntada de GFIP's e guias GPS quitadas. Tratam-se de recolhimentos indevidos ou efetuados a maior em competências anteriores, sendo compensados em janeiro de 2006 e maio, junho, agosto e setembro de 2007;
 - b. Mesmo se considerados apenas supostamente indevidos, os referidos pagamentos superam em muito o valor efetivamente devido, mesmo sem as compensações. Os comprovantes de recolhimento (guia GPS) são provas inconteste de que a glosa das

competências acima mencionadas pela fiscalização em nada afeta os valores devidamente recolhidos, pois foram recolhidos a maior, ou seja, suficientes para quitar as contribuições previdenciárias devidas;

- c. Em razão dos valores recolhidos a maior, ainda que sejam mantidas as glosas – o que não se espera –, os valores já pagos em seu vencimento já são suficientes para ilidir o presente lançamento;
 - d. A alegação do fisco de que foram utilizados créditos de R\$ 59.216,89 para compensar as competências de 01/2006, 05/2007, 06/2007, 08/2007 e 09/2007 é contraditória, visto que o valor glosado é de R\$ 183.664,97. Além disso, não foi nem demonstrado que o suposto crédito de R\$ 59.216,89 seria indevido;
 - e. Sobre as compensações realizadas nas filiais da recorrente, note-se que a fiscalização entende que são indevidas sob alegação de que os créditos utilizados para a compensação eram decorrentes de pagamentos em duplicidade na rubrica de “Outras Entidades e Fundos” e, estes não poderiam ser compensados com contribuições previdenciárias. Porém, os créditos tidos como pagamento em duplicidade teriam sido originados apenas em 27/07/2006, de forma que não poderiam ter sido utilizados pelo contribuinte para compensações anteriores a este período. A decisão recorrida apenas afirma que o contribuinte não comprovou os seus créditos, apesar da documentação já apresentada – Guias GPS e declarações em GFIP’s; e
 - f. Os créditos gerados em decorrência do recolhimento em duplicidade a partir de 27/07/2006 são muito inferiores aos valores compensados pelo recorrente, ainda que atualizados. Não se tratando os créditos utilizados para as compensações em voga de recolhimentos em duplicidade de “Outras Entidades e Fundos” com débitos devidos de INSS, não há que se falar em glosa no presente caso. Os créditos utilizados pelo recorrente para compensar os referidos valores são decorrentes de compensação do FIES, conforme o artigo 10, da Lei nº 10.260/2001, que dispõe sobre o Fundo de Financiamento ao Estudante do Ensino Superior e dá outras providências, e não créditos oriundos de recolhimentos em duplicidade.
- d) Do Auto de Infração – AI/DEBCAD nº 37.252.589-0:
- a. Por ter como objeto a cobrança de multa por supostos erros na declaração das GFIP’s quanto aos dados das remunerações dos administradores e autônomos a serviço da recorrente, a discussão da validade do lançamento está vinculada ao AI/DEBCAD nº 37.252.586-5;

- b. Houve erro quanto a descrição do fato gerador no campo correspondente do relatório fiscal, o que acarreta vício material e, conseqüentemente, a nulidade do lançamento. A diligência posteriormente efetuada, que retificou o fato gerador, apenas ratifica a existência da referida nulidade;
- c. A multa calculada pela sistemática antiga (art. 32, IV, §§ 3º e 5º, da Lei nº 8.212/91 c/c art. 284, II, do Decreto nº 3.048/99) deve ser confrontada com a nova forma de cálculo trazida pela Lei nº 11.941/2009 (redação do art. 32-A, II, §§ 1º e 2º, I e II, da Lei nº 8.212/91), aplicando-se a multa menos gravosa. Com o novo regramento, a sistemática a ser observada no cálculo da multa deve levar em consideração não a soma das contribuições devidas e não declaradas, mas sim a quantidade de informações erradas ou omissas, em grupos de 10; e
- d. Ao fundamentar o lançamento em norma legal já revogada pela Lei nº 11.941/2009, a fiscalização deixou de demonstrar qual norma vigente foi realmente infringida pelo recorrente. Lembre-se que ninguém poderá ser apenado por descumprimento de lei que não está mais em vigor.

Ao final, formula pedidos nos seguintes termos:

Diante de todo o exposto, requer-se perante Vossa Senhoria, Presidente deste Colegiado Administrativo do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), seja acolhido o presente recurso voluntário, e no mérito, seja dado total provimento para anular, integralmente, a decisão da 9ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto (RPO), consubstanciado no Acórdão nº 14-59.829 de 6 de Abril de 2016, e desconstituir todos os créditos tributários em cobrança: Autos de Infração números 37.252.586-5; 37.252.587-3; 37.252.588-1 e 37.252.589-0.

Por fim, requer-se, que todas as intimações e publicações sejam feitas em nome do Drs. Sabrina Baik Cho inscrita na OAB/SP sob nº 228.480 e, Dr. Max Alves Carvalho, inscrito na OAB/SP sob nº 238.869.

A presente questão diz respeito aos Autos de Infração – AI/DEBCAD nº 37,252.586-5, nº 37.252.587-3, nº 37.252.588-1 e nº 37.252.589-0 (fls. 2-1139) que constituem créditos tributários de Contribuições Previdenciárias e penalidade em decorrência de obrigação acessória (fundamento legal 68), em face de ISCP – Sociedade Educacional S/A (CNPJ nº 62.596.408/0001-25), referente a fatos geradores ocorridos no período de 01/2006 a 12/2007. As autuações alcançaram os montantes de R\$ 17.233,45 (dezesete mil duzentos e trinta e três reais e quarenta e cinco centavos), R\$ 302.310,28 (trezentos e dois mil trezentos e dez reais e vinte e oito centavos), R\$ 1.034.929,37 (um milhão trinta e quatro mil novecentos e vinte e nove reais e trinta e sete centavos) e R\$ 53.355,06 (cinquenta e três mil trezentos e cinquenta e cinco reais e seis centavos), respectivamente. A notificação do contribuinte aconteceu em 16/12/2011 (fls. 1144-1147).

O Relatório Fiscal (fls. 1129-1139), além de detalhar os procedimentos realizados no âmbito da ação fiscal e indicar as compensações realizadas pela contribuinte ao longo do período analisado, menciona que:

As GFIP's transmitidas pela empresa para os estabelecimentos matriz e filiais 0013-69, 23-30 e 37-36, confirmadas o envio pelo sistema Gfip Web, nas datas de 26/07/2006, 08/08/2006, 14/03/2007, 04/09/2007, 06/09/2007, 27/09/2007, 09/10/2007, 04/10/2007, 01/11/2007, 07/11/2007, 04/12/2007, 03/01/2008, 07/01/2008 e 18/01/2008, das competências de janeiro de 2006 a dezembro de 2007, foram as últimas Gfip's entregues pela empresa, antes de iniciado o Procedimento Fiscal. Nestas Gfip's, as bases de incidência de contribuições previdenciárias, não refletiram a totalidade das remunerações de segurados constantes em folhas de pagamento e em registros contábeis escriturados nos Livros Diário dos anos calendário de 2006 e 2007, tendo seus valores e informações sobrepostos aos dados das Gfip 's anteriormente entregues.

Na verificação e confronto de remunerações constantes nas Folhas de Pagamento de segurados empregados e de contribuintes individuais Administradores, bem como, valores escriturados nos livros Diário, referentes pagamentos a Prestadores de Serviço Pessoa Física sem vínculo empregatício, com as remunerações declaradas em Gfip's, constatamos que os valores declarados nestas Gfip's foram informados com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, sendo omitido nestas GFIPs os valores referentes as remunerações dos Administradores e Autônomos. Dos valores devidos de contribuições sociais previdenciárias apurados ,com ,bases de incidência em remunerações constantes em folhas de pagamento e, com valores escriturados nos livros Diário da empresa, e após abater os valores recolhidos, cujos pagamentos ocorreram antes de iniciado o Procedimento Fiscal, verificamos que há diferenças de contribuições sociais destinadas a Previdência Social, as quais, foram apuradas e o crédito constituído. Efetuamos , também, a Glosa de Compensações realizadas pela empresa, nas competências de janeiro de 2006 a setembro de 2007, declaradas pela empresa ^como recolhimento indevido ou a maior em competências anteriores do período de Agosto de 2005 a abril de 2006 e constantes nos demonstrativos de Compensações apresentados e declarados nas respectivas Gfip's. Consideramos que as compensações efetuadas pela empresa com valores devidos na rubrica "INSS" na Guia da Previdência social foram indevidas, pois, na verificação efetuada nas GPS's do período de 08/05 a 04/2006, não constatamos recolhimento a maior nesta rubrica e, sim na rubrica "Outras Entidades e Fundos" , não sendo permitido, nos termos legais, a compensação de valores recolhidos a maior na rubrica "Outras entidades e fundos", com valores devidos e destinados ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS [...]

Com relação aos AI/DEBCAD n.º 37.252.536-5 e n.º 37.252.587-3, afirma-se que se tratam de diferenças de contribuições a cargo da empresa, sendo fatos geradores as remunerações de segurados empregados e contribuintes individuais, dos anos de 2006 e 2007, não informadas em GFIP's – o que foi apurado mediante o confronto de dados das folhas de pagamento e dos livros diários com valores recolhidos através de GPS, antes de iniciado o procedimento fiscal. Ainda acerca desses lançamentos, afirma-se a empresa seria beneficiária de quota patronal reduzida, conforme o art. 13 da Lei n.º 11.096. Entretanto, realizou recolhimentos à alíquota de 8% quando deveriam ter sido de 12%, gerando mais diferenças que foram objeto de autuação.

No que diz respeito ao AI/DEBCAD n.º 37.252.588-1, informa-se que houve compensações nos anos de 2006 e 2007, que foram abatidas dos valores recolhidos ao INSS (contribuições da empresa), diminuindo o valor devido já declarado em GFIP. Entretanto, a empresa realizou tais compensações com valores recolhidos a maior sob a rubrica “Outras Entidades e Fundos”, o que não poderia ser feito em relação a valores recolhidos ao INSS, razão pela qual se procedeu a glosa desses abatimentos.

Por fim, quanto ao AI/DEBCAD n.º 37.252.589-0, assevera-se que:

3.4.1 - Em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal - MPF N.º. 08.1.90.00-2010-00632-9, foi realizada fiscalização na empresa com a finalidade de 'verificar a regularidade dos recolhimentos de contribuições previdenciárias.

3.4.2 - a empresa foi notificada conforme Termo de Início de Procedimento Fiscal - TIPF, com ciência em 30/04/2010, apresentando Gfip's - Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações a Previdência Social dos meses de janeiro' de 2006 a dezembro de 2007, transmitidas via conectividade Social, nas datas de 26/07/2006, 08/08/2006, 14/03/2007, 04/09/2007, 06/09/2007, 27/09/2007, 09/10/2007, 04/10/2007, 01/11/2007, 07/11/2007, 04/12/2007, 03/01/2008, 07/02/2008 e 18/01/2008, sendo estas Gfip's as últimas entregues antes de iniciado o Procedimento Fiscal. Os valores declarados nestas Gfip's foram informados com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, sendo omitido nestas GFIPs os valores referentes as remunerações dos Administradores e Autônomos. Esse procedimento da empresa configura omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias.

3.4.3 - Tendo a empresa entregue GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, seja em relação as bases de cálculo, seja em relação aos valores que alteram o valor das contribuições previdenciárias, infringiu a Lei No. 8.212, de 24/07/1991, artigo 32, inciso IV, parágrafos 30. e 50., com redação dada pela Lei no. 11.941/2009, combinado com o artigo 225, inciso IV, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto No. 3.048, de 06/05/1999, razão pela I, lavra-se o presente Auto de Infração.

Constam do processo, ainda, os seguintes documentos: i) Termo de início de procedimento fiscal e demais intimações a contribuinte (fls. 5-8, 243-253 e 1128); ii) Atos constitutivos, alterações contratuais, atas de assembleias da contribuinte e seus anexos (fls. 9-162); iii) Comproverantes de inscrição e situação cadastral (fls. 163-166); iv) DIPJ dos anos calendários de 2006 e 2007 (fls. 167-242); v) Ofício n.º 8831/2006/MEC/SESu/DEPEM (fls. 254); vi) Cópia do diário oficial da união (fls. 255-257); vii) Relação de bolsas concedidas através do PROUNI nos anos de 2006 e 2007, por curso, campus e turno (fls. 258-282); viii) Razão analítico em reais de 01/01/07 até 31/12/07 (fls. 283-318); ix) Planilhas de recolhimentos ao INSS – 02/2006 a 13/2007 (fls. 319-243); x) Planilha de recolhimentos ao INSS – 13º Salário (fl. 344); xi) Cópias de folhas de pagamento – 01/2006 a 12/2007 (fls. 345-531); xii) Capturas de tela do sistema GFIP WEB (fls. 532-565, 575-601 e 615-967); xiii) Relação dos trabalhadores constantes no arquivo SEFIP (fls. 566-574 e 602-614); xiv) Capturas de tela do sistema DATAPREV – CNIS (fls. 968-975); xv) Folhas e encargos administrativos (fls. 976-1003); xvi) Referentes ao livro diário da contribuinte (fls. 1004-1059); xvii) Balancete de verificação – anos calendários de 2006 e 2007 (fls. 1060-1082); xviii) Capturas de tela do sistema de arrecadação DATAPREV (fls. 1083-1086); xix) Referentes à classificação da instituição – CONCLA – Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (fls. 1087 e 1088) e xx) Anexos ao DEBCAD n.º 37.252.589-0 – cálculo da multa e comparativo para aplicação da multa mais benéfica (fl. 1122 e 1123).

A contribuinte apresentou quatro impugnações distintas, uma para cada Auto de Infração, todas na mesma data de 17/01/2012. Quanto ao AI/DEBCAD n.º 37.252.586-5 (fls. 1148-1155) alegou que:

- a) Inexiste qualquer infração cometida pela impugnante como visa a fiscalização, porque todos os valores pagos a título de pró-labore, bem como a prestadores de serviços sem vínculo empregatício foram devidamente declarados e recolhidos, ratificando a insubsistência do

presente lançamento fiscal. O impugnante já quitou todos os débitos apontados pela Fiscalização à época de seus vencimentos, extinguindo totalmente o crédito tributário, conforme se verifica pelos comprovantes de pagamento anexo à presente.

Ao final, formulou pedidos nos seguintes termos:

Diante de todo o exposto, tendo em vista que as contribuições previdenciárias ora cobradas foram devidamente declaradas e recolhidas corretamente à época, como restou comprovado, a impugnante vem, respeitosamente, à presença de Vossa Senhoria, requerer que a presente impugnação seja acolhida e julgada procedente, anulando-se o presente lançamento fiscal em face de sua total insubsistência.

A impugnação veio acompanhada dos seguintes documentos: i) Documentos pessoais (fls. 1156 e 1157); ii) Procuração (fls. 1158); iii) Atos constitutivos, alterações contratuais e atas de assembleias do contribuinte (fls. 1159-1203); iv) Guias da Previdência Social – GPS (fls. 1204-1208, 1217-1220); v) Protocolo de envio de arquivos – Conectividade social (fl. 1209, 1221); e vi) Resumo de informações à previdência social e relações dos trabalhadores constantes no arquivo SEFIP, além de comprovantes de declarações à recolher à previdência social e a outras entidades e fundos por FPAS – empresa e relatório analítico de GPS (fls. 1210-1216, 1222-1227).

Quanto ao AI/DEBCAD n.º 37.252.587-3 (fls. 1229-1244) afirmou que:

- a) De acordo com a legislação vigente, o pagamento do 13º salário poderá ser realizado em até duas parcelas, sendo que a primeira deverá ser paga até novembro e a segunda até o dia 20 de dezembro de cada ano. O art. 214, I, § 6º, do Decreto n.º 3.048/1999, indica que o nascimento da obrigação de recolher as contribuições incidentes sobre o 13º salário ocorre com o pagamento da última parcela deste. No caso em tela, no ano de 2007, houve o pagamento integral do 13º salário de todos os empregados nos meses de setembro – havendo o recolhimento das contribuições devidas em outubro –, o que se comprova pela documentação juntada aos autos. Dessa maneira, é incontestável que no momento do pagamento do 13º salário a seus empregados, em setembro de 2007, a impugnante ficou obrigada a recolher aos cofres públicos a contribuição correlata;
- b) Considerando a porcentagem de isenção garantida à contribuinte pelo art. 13 da Lei n.º 11.096/2005, bem como que o fato gerador das contribuições referentes ao pagamento do 13º salário se deu em setembro de 2007, a alíquota incidente deve ser de 8%. Dessa forma, a contribuinte realizou as declarações em GFIP e recolhimentos correspondentes da forma correta;
- c) Com relação à suposta diferença de recolhimento da contribuição patronal da competência de 07/2007 (filial CNPJ n.º 62.596.408/0023-30), tem-se que foi recolhido valor até maior do que o efetivamente devido. Cabe asseverar que não se trata de diferença apurada, até mesmo porque caso decorresse da anulação de algum tipo de compensação efetuada, estaria cobrando em duplicidade, já que é objeto do AI/DEBCAD n.º 37.252.588-1.

Ao final, formulou pedidos nos seguintes termos:

Pelo exposto, tendo em vista que a contribuição previdenciária relativa ao 13º salário de 2007 fora recolhida corretamente com a alíquota à época incidente, como restou comprovado, bem como demonstrado o correto recolhimento referente à competência 07/2006, a impugnante vem respeitosamente à presença de Vossa Senhoria requerer o julgamento procedente desta impugnação, anulando-se o crédito tributário indevidamente lançado.

A impugnação veio acompanhada dos seguintes documentos: i) Documentos pessoais (fls. 1245 e 1246); ii) Procuração (fls. 1247); iii) Atos constitutivos, alterações contratuais e atas de assembleias do contribuinte (fls. 1248-1292); iv) Folha da segunda parcela do 13º salário/setembro de 2007 (fls. 1293-1303); v) Demonstrativos de pagamento (fls. 1304-1313); e vi) Comprovante de recolhimento de tributo (fls. 1314).

Quanto ao AI/DEBCAD nº 37.252.588-1 (fls. 1315-1329) sustentou o seguinte:

- a) A fiscalização realizou a glosa de compensações sem apresentar elementos suficientes para firmar que são indevidas.
- b) Mesmo se forem excluídas as compensações supostamente indevidas, os recolhimentos realizados pela impugnantes, mediante GPS, superam em muito o valor devido, o que se demonstra pelos comprovantes de recolhimento (guias GPS);
- c) A Fiscalização alega a utilização do valor de R\$ 59.216,89 (cinquenta e nove mil, duzentos e dezesseis reais e oitenta e nove centavos) de crédito para compensar as competências de 01/2006, 05/2007, 06/2007, 08/2007 e 09/2007, porém referida alegação não procede, tendo em vista que o valor glosado e ora cobrado é bem superior (R\$ 183.664,97) ao valor do crédito que a Fiscalização alega ter a impugnante utilizado. A fiscalização concluiu que são indevidas as compensações no referido valor sem apresentar documentação idônea nesse sentido;
- d) Sobre as compensações realizadas nas filiais da recorrente, note-se que a fiscalização entende que são indevidas sob alegação de que os créditos utilizados para a compensação eram decorrentes de pagamentos em duplicidade na rubrica de "Outras Entidades e Fundos" e, estes não poderiam ser compensados com contribuições previdenciárias. Porém, os créditos tidos como pagamento em duplicidade teriam sido originados apenas em 27/07/2006, de forma que não poderiam ter sido utilizados pelo contribuinte para compensações anteriores a este período. Ou seja, os créditos efetivamente utilizados para compensação não são aqueles decorrentes de recolhimentos em duplicidade de "Outras Entidades e Fundos", de forma que não se pode falar em glosa nos moldes do que afirmou a fiscalização;
- e) Os créditos utilizados para as compensações em questão são decorrentes do FIES, conforme disposto pelo art. 10, da Lei nº 10.2610. A Lei do FIES previa o financiamento de até 70% dos encargos educacionais de

estudantes em cursos de IES não-gratuitas com avaliação positiva pelo MEC, recebendo as IES títulos da dívida pública utilizáveis no pagamento de obrigações previdenciárias junto ao INSS. Assim sendo, respeitando sempre o limite de 30% (trinta por cento), o impugnante utilizou-se do respectivo crédito de FIES para compensar algumas competências dos valores devidos ao INSS. Importante ressaltar que a legislação permite às IES, como é o caso do impugnante, a compensar os valores do FIES (crédito estudantil) com as contribuições previdenciárias, como ocorreu no caso, assim sendo não há que se falar em glosa de compensações

Ao final, formulou pedidos nos seguintes termos:

Diante de todo o exposto, requer-se a Vossa Senhoria a decretação da nulidade do crédito tributário consubstanciado no Auto de Infração n.º 37.252.558-1, em face da total insubsistência do lançamento fiscal, tendo em vista que restou demonstrado que os créditos utilizados nas compensações realizadas pela impugnante não eram decorrentes das GPS recolhidas em duplicidade na rubrica "Outras Entidades e Fundos" como sustenta a Fiscalização, mas sim de créditos oriundos do FIES, conforme artigo 10, da Lei n.º 10.260, de 2001: a uma porque os créditos em duplicidade foram gerados após 27/07/2006, o que impossibilitaria a compensação de competências anteriores a essa data; a duas porque os valores glosados não são compatíveis com os créditos gerados por esses recolhimentos a maior; e por fim, que os recolhimentos realizados à época dos vencimentos pela matriz são mais do que suficientes para quitar as contribuições previdenciárias devidas, ainda que glosadas (mesmo que indevidamente) as compensações em face do recolhimento a maior das GPS.

A impugnação veio acompanhada dos seguintes documentos: i) Documentos pessoais (fls. 1330 e 1331); ii) Procuração (fls. 1332); iii) Atos constitutivos, alterações contratuais e atas de assembleias do contribuinte (fls. 1333-1377); iv) Comprovantes de pagamento e Guias da Previdência Social – GPS (fls. 1378-1454); v) Protocolos de envio de arquivos – Conectividade Social, resumo das informações à Previdência Social e relação dos trabalhadores constantes no arquivo SEFIP, além de relatório analítico de GPS (fls. 1455-1490);

Por fim, com a impugnação ao AI/DEBCAD nº 37.252.589-0 (fls. 1492-1508), levantaram-se argumentos semelhantes aqueles já referidos na análise do recurso voluntário – com exceção da parte final da alínea “b” do item correspondente ao AI em questão.

Ao final, formulou pedidos nos seguintes termos:

Pelo exposto, tendo em vista o vício formal e vício material presentes neste lançamento, que fora embasado em fundamentação legal já revogada, bem como evidente o erro face à contradição entre o relatado no Relatório Fiscal e o Demonstrativo do Cálculo da Multa, cerceando o direito de defesa da impugnante, este lançamento deve ser anulado, desconstituindo-se o crédito tributário indevidamente lançado.

A impugnação veio acompanhada dos seguintes documentos: i) Documentos pessoais (fls. 1511 e 1512); ii) Procuração (fls. 1513); iii) Atos constitutivos, alterações contratuais e atas de assembleias do contribuinte (fls. 1514-1558); e iv) Cópia do AI/DEBCAD nº 37.252.589-0 (fls. 1559-1561).

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP (DRJ), por meio do Despacho nº 7, de 05 de fevereiro de 2014 (fls. 1568 e 1559), determinou a realização de diligências nos seguintes termos:

Em impugnação tempestiva apresentada, aduz, o contribuinte, entre outros argumentos, a existência de vício material na descrição dos fatos que motivaram a multa aplicada no debrcad nº 37.252.589-0. Que embora o relatório fiscal mencione a remuneração dos administradores e autônomos como fato gerador da infração, a multa foi calculada considerando a ausência de declaração do 13º salário de 2007 de todos os empregados.

Considerando, assim, a divergência entre as informações constantes no relatório fiscal e na planilha de cálculo da multa, entendo ser necessário o retorno dos autos à unidade de origem para saneamento da falta identificada mediante a emissão de relatório fiscal complementar. Deve ser esclarecido, nessa oportunidade, qual seria efetivamente o fato gerador que demandou a aplicação da multa, evitando, dessa forma, o cerceamento ao direito de defesa do contribuinte.

Do resultado da diligência, deve ser cientificado o contribuinte, concedendo-lhe novo prazo para apresentação de impugnação especificamente em relação aos fatos aqui abordados, informando-lhe, ainda, que os demais argumentos expostos na impugnação já apresentada serão objeto de apreciação no momento oportuno.

Em cumprimento a citada diligência, juntaram-se ao processo os seguintes documentos: i) Mandados de procedimento fiscal de diligência (fls. 1574 e 1575); ii) Termo de início de diligência e demais intimações ao contribuinte (fls. 1576 e 1577); iii) Atos constitutivos, alterações contratuais, atas de assembleias da contribuinte e seus anexos (fls. 1578-1632).

Por sua vez, o Relatório Fiscal Complementar (fls. 1633-1635) informa que:

A empresa foi notificada conforme T.I.P.F. - Termo de Início de Procedimento Fiscal, com ciência em 30/04/2010, apresentando GFIP's - Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço, dos meses de janeiro de 2006 a dezembro de 2007, inclusive competências 13/2006 e 13/2007, transmitidas via conectividade social, nas datas de 26/07/2006, 08/08/2006, 14/03/2007, 04/09/2007, 06/09/2007, 27/09/2007, 09/10/2007, 04/10/2007, 01/11/2007, 07/11/2007, 04/12/2007, 03/01/2008, 07/01/2008 e 18/01/2008, sendo estas Gfip's as últimas entregues pela empresa, antes de iniciado o Procedimento Fiscal.

No Relatório Fiscal da Infração, parte integrante do A. I. - debrcad no 37.252.589-0, Fundamentação Legal 68, parte do texto foi redigido de forma que não espelha o Fato Gerador que demandou a aplicação da multa não deveria integrar e constar no Relatório Fiscal da Infração, o qual, citamos - o segundo parágrafo do item 2, "Os valores declarados nestas Gfip's foram informados com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, sendo omitido destas Gfip's, os valores referentes as remunerações dos administradores e autônomos

Portanto, o correto, deveria constar do item 2, do Relatório Fiscal da Infração que: o fato gerador da infração cometida pela empresa, foi a entrega de Gfip referente à competência 13/2007, com dados não correspondentes ao fato gerador das contribuições previdenciárias, seja em relação à base de cálculo, seja em relação aos valores que alteram o valor das contribuições, infringiu a Lei nº 8.212/1991, art. 32, inciso IV, e § 30, acrescentado pela Lei nº 9.528/1997, legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador da infração, ou seja: Contribuição devida e não declarada em Gfip - Na competência 13/2007, a empresa deveria ter recolhido como contribuição previdenciária patronal de todos os seus estabelecimentos 412% da base de Cálculo da remuneração paga a segurados empregados, conforme a Lei, mas a empresa -efetivamente declarou em Gfip e recolheu, só 08% da BC, diminuindo, desta forma, o valor devido declarado na Gfip., e efetuou o recolhimento da contribuição social previdenciária a menor, gerando uma diferença a recolher de R\$ 171.995,02 (apurada nos estabelecimentos: matriz e filiais 0013-69; 0023-30 e 0037-36).

[...]

Para lavratura do Auto de Infração de Obrigação Acessória - CFL 68 e, em atendimento ao disposto no art. 106, inciso IV, alínea "c", do Código Tributário Nacional, Lei no 5.172, de 25/10/1966, realizamos o Demonstrativo Comparativo para Lavratura do Auto de Infração, onde foram efetuados cálculos para apuração da multa, aplicando-se a legislação vigente à época dos fatos geradores e bem como, a legislação alterada conforme a Lei no 11.941/2009, sendo considerado o "princípio da retroatividade benigna" e aplicado a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 50, da Lei no 8.212/1991, acrescentado pela Lei no 9.528/1997, constantes de fls. 1122 e 1123, do processo 19515.722123/2011-94, cópias em anexo, por ser esta, a multa mais benéfica ao contribuinte, em comparação com a multa de ofício (75%), prevista no art. 35-A da lei no 8.212/1991, acrescentado pela Lei no 11.941/2011 e art. 44, da Lei no 9.430/1996, por ter a empresa cometido infração prevista no art. 32, inciso IV, da Lei no 8.212/1991, legislação vigente à época do fato gerador.

O referido relatório veio acompanhado dos seguintes documentos: i) Comparativo para lavratura de Auto de Infração – Multa mais benéfica (fl. 1636) e ii) Cálculo da multa - CFL: 68 (fl. 1637).

Intimada do conteúdo do relatório em 12/05/2015 (fl. 1638-1641), a contribuinte apresentou impugnação complementar em 10/06/2015 (fls. 1645-1649), pela qual alegou que:

- a) A simples retificação do texto acima colacionado ratifica a NULIDADE do presente lançamento fiscal, haja vista a confissão do equívoco pela própria RFB. Inclusive, a sua retificação quanto à descrição do fato gerador é indiferente, o Relatório Fiscal Complementar só veio a ratificar a nulidade já apontada pelo impugnante em sua defesa inicial. O erro na descrição do fato gerador é causa de nulidade do lançamento.

Ao final, formulou pedidos nos seguintes termos:

Diante de todo o exposto, requer-se a nulidade do presente auto de infração, tendo em vista o vício formal e vício material presente neste lançamento, que fora embasado em fundamentação legal já revogada, bem como evidente o erro face à contradição entre o relatado no Relatório Fiscal e o Demonstrativo do Cálculo da Multa, e confessado pelo próprio Sr. Auditor Fiscal ao retificar o fato gerador, desconstituindo-se o crédito tributário indevidamente lançado.

A impugnação complementar veio acompanhada de cópias de acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (fls. 1650-1695).

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP (DRJ), por meio do Acórdão nº 14-59.829, de 06 de abril de 2016 (fls. 1698-), negou provimento à impugnação, mantendo a exigência fiscal integralmente, conforme o entendimento resumido na seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. BASE DE CÁLCULO NÃO DECLARADA EM GFIP. APRESENTAÇÃO DE GFIP RETIFICADORA.

É válido o auto de infração destinado ao lançamento da contribuição incidente sobre diferenças apuradas na remuneração de contribuintes individuais, constante na contabilidade da empresa e não declarada em GFIP.

Havendo a transmissão de mais de uma GFIP com a mesma chave, assim entendida o conjunto de informações que abrangem o empregador/contribuinte, competência, código de recolhimento e FPAS, a GFIP transmitida posteriormente é considerada como retificadora para a Previdência Social, substituindo a GFIP transmitida anteriormente ou duplicidade em relação à primeira.

COMPENSAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO A AMPARAR AS COMPENSAÇÕES REALIZADAS. ÔNUS DA PROVA.

Compete ao Fisco o ônus de comprovar a ocorrência do fato imponible para amparar o exercício do direito e dever de lançar. Contudo, ao sujeito passivo compete a apresentação das provas que sustentem as alterações ou extinções do crédito tributário.

ESCLARECIMENTOS PRESTADOS MEDIANTE RELATÓRIO FISCAL COMPLEMENTAR. POSSIBILIDADE.

Não constitui vício a complementação, pela autoridade autuante, das informações necessárias ao pleno entendimento do auto de infração quando assim solicitadas mediante diligência realizada por julgador administrativo em primeira instância, quando ausente qualquer prejuízo ao sujeito passivo e observado o seu direito à ampla defesa.

MULTA APLICADA. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA.

Para verificação da multa mais benéfica ao contribuinte, em relação aos fatos geradores ocorridos antes de dezembro/2008, deve ser objeto de comparação a multa de mora prevista no artigo 35 da Lei n.º 8.212/91, com a redação da Lei n.º 9.528/97, somada à multa punitiva por descumprimento de obrigação acessória relativa à GFIP, prevista no artigo 32 da mesma norma legal, com a multa de ofício estabelecida no artigo 44, I da Lei n.º 9.430/96 (75%), prevalecendo aquela que se mostrar mais favorável ao contribuinte.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

É o relatório do essencial

Voto

Conselheiro Maurício Dalri Timm do Valle, Relator.

Conhecimento

A intimação do Acórdão se deu em 22 de julho de 2016 (fl. 1716-1718), e o protocolo do recurso voluntário ocorreu em 22 de agosto de 2016 (fl. 1719). A contagem do prazo deve ser realizada nos termos do art. 5º do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972. O recurso, portanto, é tempestivo, e dele conheço integralmente.

Mérito

1. Do Auto de Infração – AI/DEBCAD n.º 37.252.586-5.

Entende a recorrente que não houve omissão de fatos geradores em GFIP e, assim, os recolhimentos foram realizados corretamente.

Consta da decisão recorrida que as GFIP apresentadas pela defesa foram posteriormente substituídas por outras com a mesma chave e que:

[...] a informação apresentada em GFIP substituída equivale a fato gerador não declarado, uma vez que a apresentação da GFIP contendo a mesma chave tem o condão de excluir completamente as informações anteriormente prestadas.

E tratando-se de fato gerador não declarado em GFIP, eventual recolhimento realizado pelo sujeito passivo por meio de GPS não pode ser considerado comprovação de sua quitação, uma vez que o pagamento da contribuição previdenciária demanda as duas atividades: a declaração e o recolhimento. Isso porque tratando-se, a GFIP, de documento de declaração dos fatos geradores de contribuição previdenciária, sem ela o recolhimento realizado pelo contribuinte ficaria desvinculado de uma base de cálculo e poderia ser atribuído indistintamente a qualquer fato gerador, sem saber ao certo o que se está recolhendo.

Além disso, importante mencionar que a GFIP apresentada pela empresa para justificar a suas alegações em relação à competência 01/2006, além de ter sido substituída, também não incluía remuneração de contribuinte individual.

Pelos motivos expostos, são improcedentes as alegações da defesa.

A estes argumentos respondeu a recorrente que as informações apresentadas com a defesa foram as últimas transmitidas à fiscalização, de forma a ratificar os fundamentos de sua impugnação.

Pois bem. Note-se que diversas das GFIP's apresentadas pela defesa foram posteriormente substituídas por outras GFIP's, de acordo com os quadros constantes das fls. 532-556 (CNPJ n.º 62.596.408/0001-25), 657-683 (CNPJ n.º 62.596.408/0013-69), 759-785 (CNPJ n.º 62.59,6 .408/0023-30), 864-889 (CNPJ n.º 62.596.408/0037-36). Nesse sentido, mostra-se necessária a análise individualizada das GFIP's apresentadas, para verificar se foram ou não as últimas a serem enviadas antes do início da ação fiscal. Para este fim, os documentos juntados pela defesa deverão ser cotejados com os quadros acima referidos, conforme cada CNPJ que emitiu as declarações:

a) Quanto ao CNPJ n.º 62.596.408/0001-25:

- a. GFIP com n.º de controle "Lk58YIHweZD0000-5", referente à competência de 01/2006 e enviada em 02/02/2006 (fls. 1210 e 1211): foi substituída pela GFIP com n.º de controle "ElqoqnVH9gw0000-0", enviada em 26/07/2006 e em duplicidade na data de 31/07/2006, sendo a última declaração do período, conforme consta da fl. 532.
- b. GFIP com n.º de controle "FXUh0DT10oh0000-0", referente à competência de 03/2006 e enviada em 07/04/2006 (fl. 1223 e 1224): Foi substituída pela GFIP com n.º de controle "NOSgx3Tyy10000-5", enviada em 07/04/2006, conforme fl. 534.
- c. GFIP com n.º de controle "L9MO0HJZHf0000-9", referente à competência de 03/2006 e enviada em 09/10/2007 (fl. 1225 e 1226): Não foi substituída e foi a última declaração do período, conforme fl. 534.

b) Quanto ao CNPJ n.º 62.596.408/0013-69:

- a. GFIP com n.º de controle “GzBBA1j52uq0000-2”, referente à competência de 01/2006 e enviada em 02/02/2006 (fl. 1212): Foi substituída pela GFIP com n.º de controle “J2TpwllispT0000-1” enviada em 26/07/2006 e em duplicidade em 31/07/2006, sendo a última declaração do período, conforme fl. 657.
- c) Quanto ao CNPJ n.º 62.596.408/0023-30:
 - a. GFIP com n.º de controle “MTRhg5LsePs0000-8”, referente à competência de 01/2006 e enviada em 02/02/2006 (fls. 1213 e 1214): Foi substituída pela GFIP com n.º de controle “HNAIDAkCF4y0000-5”, enviada em 23/02/2006, conforme fl. 759. O mesmo documento comprova que a última declaração do período foi aquela com n.º de controle “Hi4HbrEXhnb0000-1”, enviada em 26/07/2006 e em duplicidade em 31/07/2006.
- d) Quanto ao CNPJ n.º 62.596.408/0037-36:
 - a. GFIP com n.º de controle “F390cvDWwRQ0000-7”, referente à competência n.º 01/2006 e enviada em 02/02/2006 (fl. 1215 e 1216): Foi substituída pela GFIP com n.º de controle “OxYkKZoioV50000-3”, enviada em 26/07/2006 e em duplicidade em 31/07/2006, sendo a última declaração do período, conforme fl. 864.

Pelo exposto, tem-se que as considerações da DRJ se aplicam perfeitamente para a maioria das GFIP's referidas pela recorrente e consubstanciadas nos documentos que acompanharam a sua impugnação. Excetua-se, apenas, a GFIP com n.º de controle “L9MO0HJZHf0000-9”, enviada pelo CNPJ n.º 62.596.408/0001-25 e referente à competência de 03/2006, sobre a qual cabem maiores considerações.

Com efeito, ao se analisar a captura de tela correspondente à essa declaração no sistema GFIP WEB, verifica-se que não foram declarados valores pagos aos contribuintes individuais (fl. 564). Isso corrobora com as seguintes afirmações do Relatório Fiscal (fls. 1135 e 1136):

3.1.3 - Levantamento LD - Livro Diário - Constatamos através do exame das folhas de pagamento e nos registros contábeis escriturados nos Livros Diário e Razão, dos anos calendários de 2006 e 2007, que os valores pagos aos administradores da empresa, como Pró-labore, bem como, os valores pagos aos prestadores de serviço pessoa física sem vínculo empregatício, não foram declarados em Gfip. Mediante confronto dos valores apurados como devidos, com os valores efetivamente recolhidos através de GPS, antes de iniciado o procedimento fiscal, referente aos meses de janeiro e março de 2006, do estabelecimento Matriz, apontaram a existência de diferenças correspondentes a parte da empresa, que foram incluídas neste levantamento, cujos valores estão discriminados no Quadro II abaixo, e também, estão discriminados no Relatório "DD — Discriminativo do Débito, integrante do Auto de Infração.

Sendo assim, descabem os argumentos da recorrente.

2. Do Auto de Infração – AI/DEBCAD n.º 37.252.587-3.

Assevera a recorrente que as últimas parcelas dos décimos terceiros salários de 2007 foram pagas em setembro daquele ano, de forma que este é o momento de incidência das contribuições sociais segundo a legislação vigente. Nesses termos, a recorrente teria direito à isenção de que trata a Lei n.º 11.096/2005 à 12% e, conseqüentemente, poderia realizar os recolhimentos à alíquota de 8%.

Entendeu a DRJ que, pela interpretação sistemática dos dispositivos pertinentes (art. 1º da Lei n.º 4.090, art. 1º da Lei n.º 4.749/65 e arts. 52, *caput*, I e “a”, 96, *caput* e parágrafo único, da Instrução Normativa RFB n.º 971/2009) a última parcela do décimo terceiro salário deve ser paga dentro do mês de dezembro e até o seu dia 20, de forma que a incidência das contribuições se dá nessa competência. Menciona-se, também, que:

Dessa forma, ainda que se considere válido o argumento apresentado pela impugnante de que o pagamento do 13º salário teria ocorrido de maneira integral no mês de setembro, duas premissas deveriam ser observadas:

1. No mês de dezembro deveria ser realizado eventual ajuste decorrente de alteração salarial ou remuneração variável (considerando que a base de cálculo para o seu pagamento é o salário pago aos empregados no mês de dezembro);
2. nessa mesma competência (dezembro), deveria ser realizado o recolhimento da contribuição devida e a declaração da base de cálculo em GFIP.

E isso se deve ao fato de que a antecipação do seu pagamento não tem o condão de alterar a data do vencimento das contribuições sociais incidentes, como esclarece o dispositivo acima transcrito.

A estes argumentos, respondeu a contribuinte que o art. 96 da mencionada Instrução Normativa apenas confirma que *“se a última parcela deverá ser paga até o dia 20 de dezembro de cada ano (prazo fatal), é lógico que a data de vencimento será sempre o último dia do prazo, qual seja dia 20 de dezembro”* e *“Isso não quer dizer que o contribuinte é obrigado a pagar somente no dia 20 de dezembro, mas sim, que o dia 20 de dezembro é o último dia para pagamento, tendo em vista que também é o prazo fatal para os empregadores pagarem a última parcela do 13º salário”*.

Entretanto, deixou a recorrente de atentar para a redação dos outros dispositivos mencionados. Veja-se a redação do art. 1º da Lei n.º 4.090/62:

Art. 1º - No mês de dezembro de cada ano, a todo empregado será paga, pelo empregador, uma gratificação salarial, independentemente da remuneração a que fizer jus.

Ainda, assim dispõe o art. 99 da Instrução Normativa n.º 971/2009:

Art. 99. Para o recolhimento das contribuições sociais incidentes sobre o décimo terceiro salário, deverão ser informados, no documento de arrecadação, a competência 13 (treze) e o ano a que se referir, exceto no caso de décimo terceiro salário pago em rescisão de contrato de trabalho, cuja competência será a do mês da rescisão.

Note-se que a prescrição acima deixa claro que os valores pagos a título de décimo terceiro salário devem ser declarados em GFIP correspondente à competência 13, ressalvado o caso específico das gratificações natalinas pagas quando da rescisão de contratos de trabalho. Não há, portanto, autorização expressa da legislação aplicável para que os montantes

sejam declarados em GFIP de competência diversa da usual em casos de mera antecipação da integralidade do décimo terceiro salário.

Dessa forma, ratifica-se o posicionamento da DRJ no sentido de que:

Assim, embora a legislação determine ao empregador a antecipação de parte do 13º salário, ela também determina que essa antecipação não tem o condão de alterar a competência em que se consideram devidas as contribuições incidentes sobre essa parcela, motivo pelo qual considero improcedentes as razões apresentadas pela defesa.

Além da improcedência do argumento apresentado face à legislação que rege a matéria, deve ser observado que também em face da prova documental carreada aos autos, as alegações da empresa não merecem prosperar.

Isso porque, apesar do contribuinte ter apresentado as folhas de pagamento da segunda parcela do 13º salário no mês de setembro/2007, as mesmas folhas de pagamento já haviam sido anexadas aos autos pela autoridade autuante, como se constata às fls. 528/531, as quais fazem expressa referência sobre o seu pagamento no mês de dezembro/2007.

Ainda neste mesmo debcad encontram-se lançadas as diferenças de contribuição apuradas pela fiscalização na competência 07/2006, em relação à filial 62.596.408/0013-69. Em relação a este levantamento, identificado pela sigla FP nos relatórios de débito, aduz a empresa o seu efetivo recolhimento, apresentando, com a finalidade de comprovar suas alegações, guias de recolhimento da Previdência Social. Contudo, em consulta ao sistema GFIP Web constata-se que não foi declarada em GFIP a base de cálculo respectiva.

Como já esclarecido acima, o simples recolhimento desacompanhado da declaração respectiva não se revela hábil à demonstração da regularidade da empresa.

Afastam-se, portanto, os argumentos da recorrente quanto a retidão das declarações e recolhimentos de contribuição patronal sobre os valores de gratificação natalina realizados à alíquota de 8%, dado que a alíquota aplicável era a de 12%, conforme tabela de fl. 1131.

3. Do Auto de Infração – AI/DEBCAD nº 37.252.588-1.

Alega a recorrente que as glosas realizadas pela fiscalização são indevidas. As alegações quanto ao CNPJ nº 62.596.408/0001-25 são de que não há provas de que os valores foram compensados incorretamente, que os montantes já recolhidos são suficientes para quitar os débitos mesmo sem as compensações e que os valores glosados (R\$ 183.664,97) são superiores às compensações (R\$ 59.216,86). Tem-se que limitou seus apontamentos ao que constava de sua impugnação administrativa.

Já em relação às filiais (CNPJ nº 62.596.408/0013-69, 62.596.408/0023-30 e 62.596.408/0037-36), entende que os valores glosados pela fiscalização não poderiam ser compensações decorrentes de recolhimentos em duplicidade à “outras entidades e fundos” como alegado no relatório fiscal. Isso porque os recolhimentos em duplicidade nesta rubrica apenas ocorreram posteriormente às compensações, não sendo possível à recorrente a utilização de créditos que não existiam à época. Afirma que, na realidade, as compensações são decorrentes do que dispõe o art. 10º da Lei nº 10.260/2001, e não dos referidos recolhimentos em duplicidade, de forma que não poderiam ser glosados nos termos do que afirmou a fiscalização.

Sobre este ponto, assim se manifestou a DRJ:

Em relação aos valores lançados neste debrcad, o qual inclui a glosa de compensações consideradas indevidas pela autoridade fiscal, aduz a impugnante, a ausência de comprovação de que as compensações eram realmente indevidas. Que os valores identificados pela fiscalização como recolhidos indevidamente e os valores das compensações glosadas são incompatíveis e que independentemente das compensações, os valores recolhidos são suficientes à quitação da contribuição devida pela empresa.

Com a finalidade de comprovar as suas alegações, apresenta cópias de guias de recolhimento e GFIP. Não obstante, observa-se que os documentos apresentados pelo sujeito passivo neste momento processual já foram objeto de análise pela autoridade autuante no curso da ação fiscal, e após análise dos mesmos, concluiu, o auditor fiscal, pela inexistência dos créditos declarados pela empresa em GFIP.

A impugnante pretende descaracterizar a glosa realizada pela fiscalização alegando a ausência de comprovação, pela autoridade fiscal, da efetiva inexistência dos créditos declarados pela empresa em GFIP. Equivoca-se, contudo, a impugnante, ao manifestar o entendimento de que caberia à autoridade fiscal fazer a prova da inexistência do crédito declarado pelo contribuinte.

Nos termos do artigo 373 do Código de Processo Civil, aplicado de maneira subsidiária ao processo administrativo fiscal, o ônus da prova incumbe ao autor quanto ao fato constitutivo do seu direito. Compete, assim, à autoridade fiscal comprovar a existência da obrigação tributária quando, no curso de uma ação fiscal, verificar a existência de tributo não recolhido pela empresa fiscalizada. Contudo, não é este o caso tratado nos autos.

Constatada a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, a empresa alegou a existência de fato extintivo, decorrente da utilização de crédito preexistente para quitação do débito, incidindo na regra prevista no inciso II do artigo 333 já mencionado:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. (grifo não consta no original).

Competia, assim, ao sujeito passivo a demonstração da efetiva existência dos créditos utilizados para compensação dos valores devidos, declarados em GFIP.

Além disso, a incompatibilidade mencionada pela defesa entre os valores dos créditos que a empresa alega possuir e os valores glosados pela fiscalização só demonstram a incapacidade da empresa na demonstração da efetiva existência dos créditos compensados em GFIP.

Assim, apesar da empresa impugnar as glosas efetuadas neste debrcad, não foi capaz de apresentar os documentos que geraram os créditos respectivos, limitando-se a apresentar as GFIPs e GPSs já analisadas pela autoridade no curso da ação fiscal. E em análise de tais documentos, constatou a autoridade fiscal que “Estas compensações realizadas pela empresa foram efetuadas de forma indevida, pois, esta fiscalização, com base nos exames das Gfip’s entregues, bem como, das GPS recolhidas no período de janeiro a abril de 2006, não detectou nenhum recolhimento a maior, que pudesse ser objeto de compensação nas competências subseqüentes...”.

Em relação às glosas de compensação relativas às filiais da empresa, aduz erro de motivação. Consta nos autos ter a fiscalização efetuado a análise dos recolhimentos efetuados nesse período, encontrando duplicidade somente nas contribuições destinadas

aos terceiros. Conclui que o recolhimento indevido das contribuições aos terceiros não poderia justificar a compensação da contribuição devida à Previdência Social. Contudo, afirma a impugnante que as compensações glosadas não se tratam de compensações com as contribuições de terceiros, mas sim com créditos decorrentes do FIES.

Mais uma vez, deixou a empresa de demonstrar mediante documentos hábeis os fatos alegados, não sendo possível concluir pela procedência de suas alegações. As planilhas anexadas às fls. 319/344 dos autos demonstram os valores compensados pelo sujeito passivo no período, separando em colunas próprias as compensações relativas ao PROUNI, ao FIES e aos valores que considera recolhidos indevidamente. Somente estes últimos, identificados na coluna 4, foram objeto de glosa pela fiscalização. Caso se tratassem de parcelas relativas ao FIES, como pretende demonstrar a defesa, os créditos estariam identificados na coluna relativa a esta parcela.

Considerando, dessa forma, a inexistência nos autos de documentos que demonstrem de maneira inequívoca a existência dos créditos compensados pelo contribuinte e tratando-se, como visto, de ônus incumbido ao sujeito passivo, deve ser mantida a glosa realizada pela fiscalização.

No que se refere às compensações realizadas pela matriz, tem-se como corretos os apontamentos realizados pela DRJ, uma vez que as alegações da recorrente fundamentam-se na tentativa de transferir para a fiscalização. No caso, a contribuinte deveria ter apresentado documentação hábil e idônea capaz de firmar a existência dos créditos utilizados nas operações de compensação, o que não veio a ocorrer.

Considerando a complexidade da questão, bem como a quantidade e detalhamento de documentos constantes do processo, entendo cabível a baixa dos autos em diligência com a seguinte finalidade:

- a) Discriminar as compensações efetuadas pelas filiais de CNPJ n.º 62.596.408/0013-69, n.º 2.596.408/0023-30 e n.º 62.596.408/0037-36, nas competências de 01/2006 a 05/2007.
- b) Esclarecer a natureza dessas compensações, de forma a apontar se decorreram de eventuais recolhimentos em duplicidade ou do que dispõe o art. 10 da Lei n.º 10.260/2001.

4. Do Auto de Infração – AI/DEBCAD n.º 37.252.589-0.

Entende a recorrente que o lançamento é nulo, dado que o fato gerador descrito no relatório fiscal estava equivocada. Tal fato veio a ser confirmado e retificado pelo relatório fiscal complementar de fls. 1633-1635, do qual foi a contribuinte intimada em 12/05/2015 (fl. 1638-1641), tendo apresentado impugnação complementar em 10/06/2015 (fls. 1645-1649). Alega-se que a retificação do relatório não pode sanar o vício apontado, apenas ratifica a sua existência e justifica o reconhecimento da nulidade.

Entretanto, não assiste razão a tais argumentos. Veja-se que a recorrente foi devidamente intimada do conteúdo do novo relatório, tomando ciência dos fatos geradores ali discriminados e sendo-lhe oportunizado novo prazo para a apresentação de impugnação. Disso entende-se que não houve prejuízo à defesa.

Nesse sentido, concorda-se com a DRJ ao se afirmar que:

No presente caso, a realização da diligência foi fundamentada na necessidade de esclarecimento das divergências identificadas no auto de infração e esse fato não pode acarretar a nulidade de todo o procedimento. Isso porque a emissão de relatório fiscal complementar esclarecendo os fatos antes omissos constitui forma válida de saneamento do ato. E a posterior ciência do contribuinte com a concessão de novo prazo para impugnação confere a ele o amplo direito de se defender dos atos praticados pela administração.

Denota-se da legislação vigente a plena possibilidade de convalidação de atos pela administração. A respeito, dispõe o artigo 55 da Lei nº 9.784/99:

Art. 55. Em decisão na qual se evidencie não acarretarem lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, os atos que apresentarem defeitos sanáveis poderão ser convalidados pela própria Administração.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, analisando a questão da convalidação dos atos administrativos, reconheceu a possibilidade de saneamento quando o vício for decorrente da motivação do ato. Transcreve-se abaixo trecho extraído do voto do

Conselheiro Marco André Ramos Vieira, no Acórdão nº 2302-01.755 proferido pela 3ª Câmara da 2ª Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em 18 de abril de 2012:

Não se pode confundir falta de motivo com a falta de motivação. A falta de motivo do ato administrativo vinculado causa a sua nulidade. No lançamento fiscal o motivo é a ocorrência do fato gerador, esse inexistindo torna improcedente o lançamento, não havendo como ser sanado, pois sem fato gerador não há obrigação tributária. Agora, a motivação é a expressão dos motivos, é a tradução para o papel da realidade encontrada pela fiscalização. A falha na motivação pode ser corrigida, desde que o motivo tenha existido.

(...)

A convalidação do ato administrativo decorre exclusivamente de competência administrativa; determinando a manutenção do ato administrativo viciado no sistema pelo saneamento do vício constatado. Tal como o ato de invalidação, o ato de convalidação tem o efeito jurídico de declarar a invalidade. Todavia, possui um efeito jurídico de natureza constitutiva positiva, pois prescreve a manutenção da imperatividade e da eficácia do ato convalidado.

Reconheceu, ainda, no mesmo voto a competência da primeira instância administrativa de julgamento na determinação do saneamento do processo:

É possível a complementação do relatório fiscal por decisão de primeira instância, entretanto não cabe tal complementação pela segunda instância, pois enquanto a primeira instância aprecia a impugnação quanto ao lançamento, a segunda aprecia o recurso quanto à decisão a quo.

Diante dos fundamentos acima, conclui-se pela improcedência das razões apresentadas pela defesa ao pugnar pela nulidade do auto de infração.

No que se refere à aplicação da multa, também se revela escorreito o posicionamento adotado pelo órgão *a quo*, na medida em que respeitou aquilo que prevê a Súmula nº 119 deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

Súmula CARF nº 119

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em

lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Conclusão

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle