



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

Processo nº 14098.720060/2014-29
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-005.008 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de maio de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente MUNICÍPIO DE DIAMANTINO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/11/2012

PREVIDENCIÁRIO. COMPENSAÇÃO. COMPROVAÇÃO DA LIQUIDEZ, CERTEZA E EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO PELO CONTRIBUINTE.

Compete ao contribuinte a comprovação da liquidez, certeza e exigibilidade do crédito apresentado em declaração para compensação com débitos previdenciários, não podendo ser aceitos créditos “sub judice”, constante de decisões judiciais parcialmente favoráveis e ainda não transitadas em julgado.

PREVIDENCIÁRIO. MULTA ISOLADA POR DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO PREVIDENCIÁRIA FALSA. REQUISITOS.

A imputação da multa isolada de 150% pela fiscalização exige a demonstração tanto do elemento subjetivo (dolo, isto é, a consciência da falsidade e a vontade de realizar a compensação com utilização desse subterfúgio) quanto do elemento objetivo (falsidade, assim entendida a afirmação contrária à verdade a fim de induzir a erro). A conduta também deve ser antijurídica e culpável, merecendo destacar que o contribuinte teve ter potencial conhecimento da ilicitude e, aos olhos de terceiros, seu comportamento deve estar sujeito a um juízo de reprovação, feito àquele que, podendo se comportar conforme o direito, optou livremente por contrariá-lo.

PREVIDENCIÁRIO. AGRAVAMENTO DA MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. FUNDAMENTAÇÃO EM NORMA INFRALEGAL.

Ao prever o agravamento da multa sem lastro legal, os art. 290 e 292 do Regulamento da Previdência Social - RPS (Decreto nº 3.048/99) incorrem em ilegalidade, devendo a majoração da multa básica ser cancelada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário, para, no mérito, por maioria de votos, dar parcial provimento para exclusão do agravamento da multa por descumprimento de obrigação acessória (DEBCAD nº 51.063.382-0 – CFL 38), mantendo apenas o valor básico, vencidos nesta questão os conselheiros Julio Cesar Vieira Gomes e Andrea Brose Adolfo, e, por unanimidade de votos, negar provimento nas demais matérias. Votou pelas conclusões em relação à multa isolada de 150% a conselheira Andrea Brose Adolfo.

(assinado digitalmente)

Andréa Brose Adolfo – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Fábio Piovesan Bozza – Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andréa Brose Adolfo (presidente em exercício), Júlio César Vieira Gomes, Fábio Piovesan Bozza, Jorge Henrique Backes, Alexandre Evaristo Pinto, Fernanda Melo Leal.

Relatório

Conselheiro Relator Fábio Piovesan Bozza:

De acordo com o Relatório Fiscal, foi aberto procedimento de fiscalização para apurar a regularidade dos créditos utilizados em compensações realizadas pelo Recorrente com o objetivo de extinguir débitos de contribuições previdenciárias, relativos aos períodos de apuração 01/10 a 06/10 e 05/12, 06/12, 08/12, 09/12, 10/12 e 11/12.

A fiscalização alega que emitiu intimações em diversos momentos do procedimento, mas as informações obtidas junto ao Recorrente dão conta somente da existência de ação judicial (processo 0000266-54.2012.4.01.3604), não transitada em julgado, no qual o sujeito passivo teria buscado o reconhecimento do direito de não recolher as contribuições previdenciárias incidentes sobre adicional de férias, abono pecuniário de férias, horas extras, auxílio-doença e auxílio-acidente e de garantir o direito à compensação do respectivo indébito.

Em 27/05/2014, a fiscalização considerou insatisfatórias as informações prestadas pelo Recorrente e procedeu à lavratura de três autos de infração nos quais se exige o recolhimento de contribuições previdenciárias e consectários legais – inclusive multas isoladas –, relativos aos períodos de apuração compreendidos entre 01/2010 e 11/2012, em virtude da glosa da compensação realizada com os supostos créditos acima mencionados, oriundos de recolhimentos feitos entre 01/2005 e 12/2011, considerados ilegítimos.

Na data da lavratura, os valores das exigências fiscais alcançavam a:

Auto de Infração DEBCAD nº 51.63.383-8

Principal (contribuições previdenciárias) R\$ 2.647.980,75
 Multa de mora (até 20%) R\$ 841.750,33

apresentado todos os documentos pertinentes; (4) que a aplicação da multa isolada de 150%, por falsidade na declaração que gerou a compensação, seria ilegal já que o crédito é formado por valores indevidamente recolhidos sobre verbas indenizatórias, de acordo com o entendimento jurisprudencial.

Ao analisar preliminarmente os documentos constantes dos autos para produção de relatório e voto, não ficou claro para a turma julgadora do CARF se os valores dos créditos utilizados na compensação pelo Recorrente compuseram ou não os valores declarados em GFIP, nos períodos de apuração de 01/2005 a 12/2009.

Por meio da Resolução nº 2301-000.615, de 15/06/2016, a turma julgadora deliberou converter o presente julgamento em diligência para que a autoridade fiscal manifestasse sobre os documentos acima referidos (fls. 145-157), de modo a esclarecer:

- (i) se os valores dos créditos pleiteados pelo Recorrente compuseram ou não os valores declarados em GFIP, nos períodos de apuração de 01/2005 a 12/2011; e
- (ii) se não compuseram, solicitou-se à fiscalização verificar se foram utilizados na compensação de débitos previdenciários de outros períodos de apuração.

A fiscalização respondeu à solicitação, apresentando breve retrospecto dos procedimentos empregados e do teor das diversas intimações emitidas, e concluiu que:

- (a) *“apesar de intimado e reintimado o Recorrente não forneceu informações suficientes para que concluíssemos se os valores dos créditos pleiteados compuseram ou não os valores declarados em GFIP, nos períodos de 01/2005 a 12/2011”;*
- (b) *“Em relação a verificação se foram utilizados na compensação de débitos previdenciários de outros períodos de apuração (ii), concluímos que sim, pois além das compensações realizadas nas competências 01 a 06/2010 e 05, 06, 08, 08, 10 e 11/2012 informadas como originadas nas competências 01/2005 a 12/2011 no valor total de R\$ 2.647.980,75 e que foi objeto de glosa de compensação, foram também realizadas compensações nas competências 13/2005, 13/2008, 06, 08, 09, 12 e 13/2009 informadas como originadas nas competências 01/2005 a 12/2009 no valor total de R\$ 2.006.424,15.*

Informamos ainda que as remunerações dos prestadores de serviços pessoa físicas sem vínculo de emprego de 01/2007 a 12/2008 foram obtidas após batimento das informações recebidas nesta diligência versus informações contidas nos quadros demonstrativos de fiscalização anterior cujos processos receberam os números 14098.720002/2012-33 e 10183.720941/2012-68 (Anexo I do RL – 01 e 02/2007; Anexo I do RL – 03/2007 a 12/2008; Anexo II do RL – 01 e 02/2007; e Anexo II do RL – 03/2007 a 12/2008)”.

Embora intimado a se manifestar sobre o resultado da diligência, o Recorrente ficou-se silente.

Os autos retornaram a este CARF para continuidade do julgamento do recurso voluntário.

comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei. (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.

A multa foi aplicada com fundamento nos art. 92 e 102 da Lei nº 8.212/91:

Art. 92. A infração de qualquer dispositivo desta Lei para a qual não haja penalidade expressamente cominada sujeita o responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável de Cr\$ 100.000,00 (cem mil cruzeiros) a Cr\$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), conforme dispuser o regulamento.

Art. 102. Os valores expressos em moeda corrente nesta Lei serão reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001).

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica às penalidades previstas no art. 32-A desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 2º O reajuste dos valores dos salários-de-contribuição em decorrência da alteração do salário-mínimo será descontado por ocasião da aplicação dos índices a que se refere o caput deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Mas o valor básico de R\$ 18.128,43, que seria valor mínimo da multa atualizado, foi *quadruplicado* com fulcro nos art. 290 e 292 do Decreto nº 3.048/99 (Regulamento da Previdência Social), por conta da existência de reincidência na prática de infração à legislação previdenciária (débito oriundo de auto de infração pago em 19/03/2012) e da oposição de obstáculo à fiscalização. A multa total lançada foi de R\$ 72.513,72.

Os dispositivos regulamentares possuem a seguinte redação:

Art. 290. Constituem circunstâncias agravantes da infração, das quais dependerá a gradação da multa, ter o infrator:

I - tentado subornar servidor dos órgãos competentes;

II - agido com dolo, fraude ou má-fé;

III - desacatado, no ato da ação fiscal, o agente da fiscalização;

IV - obstado a ação da fiscalização; ou

V - incorrido em reincidência.

Parágrafo único. Caracteriza reincidência a prática de nova infração a dispositivo da legislação por uma mesma pessoa ou por seu sucessor, dentro de cinco anos da data em que se tornar irrecorrível administrativamente a decisão condenatória, da data do pagamento ou da data em que se configurou a revelia,

referentes à autuação anterior. (Redação dada pelo Decreto nº 6.032, de 2007)

Art. 292. *As multas serão aplicadas da seguinte forma:*

I - na ausência de agravantes, serão aplicadas nos valores mínimos estabelecidos nos incisos I e II e no § 3º do art. 283 e nos arts. 286 e 288, conforme o caso;

II - as agravantes dos incisos I e II do art. 290 elevam a multa em três vezes;

III - as agravantes dos incisos III e IV do art. 290 elevam a multa em duas vezes;

IV - a agravante do inciso V do art. 290 eleva a multa em três vezes a cada reincidência no mesmo tipo de infração, e em duas vezes em caso de reincidência em infrações diferentes, observados os valores máximos estabelecidos no caput dos arts. 283 e 286, conforme o caso; e

Parágrafo único. *Na aplicação da multa a que se refere o art. 288, aplicar-se-á apenas as agravantes referidas nos incisos III e V do art. 290, as quais elevam a multa em duas vezes.*

Considero que o agravamento da multa básica, pelas circunstâncias apontadas, conquanto tipificadas no Regulamento da Previdência Social, que é uma norma infralegal, não possui lastro legal. Tal circunstância impede a majoração da multa.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça corrobora a impossibilidade de criação de multa por ato infralegal:

ADMINISTRATIVO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. CONCINE. MULTA PREVISTA EM DECRETO EMANADO DO PODER EXECUTIVO. ILEGALIDADE.

1. Viola o princípio da legalidade a criação de multa por decreto, tal como ocorre na multa prevista no artigo 7º do Decreto nº 93.881/86.

2. É reserva da lei a criação de sanção administrativa.

3. Recurso especial improvido.

(STJ, 1ª Turma, RESP nº 1.133.177, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, julgado em 20/10/2009)

Por essa razão, voto por cancelar o agravamento lançado e manter apenas o valor básico da multa, no valor de R\$ 18.128,43.

Multa Isolada de 150%

De acordo com o relatório fiscal, a imposição de multa isolada de 150%, com base no art. 89, § 10 da Lei nº 8.212/91, ocorreu porque o Recorrente desrespeitou o art. 170-A do CTN e promoveu a compensação antes do trânsito em julgado da ação judicial:

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).

(...)

§ 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 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).

Como requisito à imposição da multa isolada de 150%, a fiscalização está obrigada a comprovar a “falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo”.

Ora, a falsidade pode ser de duas ordens: material ou intelectual.

A *falsidade material* consiste em viciar fisicamente o suporte documental, cuja força probatória se quer modificar, mediante criação ou alteração do seu conteúdo. Já a *falsidade intelectual*, também chamada de falsidade ideológica, altera o elemento objetivo do documento, modificando a verdade material das declarações emitidas ou a narração das circunstâncias do fato.

Assim, por exemplo, uma escritura pública de compra e venda de bem imóvel: (i) pode ter a sua data da lavratura rasurada (falsidade material) ou (ii) pode atestar intencionalmente, por ato do oficial público, com ou sem conivência das partes, algo que na realidade não aconteceu com as pessoas que intervieram no negócio, no lugar ou no tempo em que foi lavrada ou em que ocorreram os fatos nela certificados (falsidade intelectual).

A gravidade da multa do art. 89, §10 é revelada pelo percentual de 150%.

Trata-se do mesmo percentual de multa passível de lançamento pela fiscalização sobre o valor das contribuições não declaradas e não pagas pelo contribuinte, em casos envolvendo sonegação, fraude ou conluio (art. 35-A da Lei nº 8.212/91 c/c art. 44, §1º da Lei nº 9.430/96).

Conquanto tais multas possam recair sobre situações aparentemente diferentes – de um lado, a falsidade; de outro, a sonegação, a fraude ou o conluio (elemento objetivo) – ao se interpretar sistematicamente o ordenamento, é possível concluir que ambas penalizam uma conduta dolosa, isto é, uma conduta *consciente e intencional* do contribuinte (elemento subjetivo). Não é possível, assim, punir com multas tão gravosas o contribuinte que agiu com erro, com engano inconsciente ou com falsa percepção dos fatos.

Consequentemente, no caso da penalidade do § 10 do art. 89, a falsidade (afirmação contrária à verdade a fim de induzir a erro) deve advir da atuação intencional (dolosa) do contribuinte que, sabedor da ilegitimidade do crédito, decide mesmo assim promover a compensação, mediante a entrega de declaração ao Fisco.

A conduta também deve ser antijurídica e culpável, merecendo destacar que o contribuinte teve ter potencial conhecimento da ilicitude e, aos olhos de terceiros, seu comportamento deve estar sujeito a um juízo de reprovação, feito àquele que, podendo se comportar conforme o direito, optou livremente por contrariá-lo.

Vê-se, pois, que, para a aplicação de multas tributárias, a conformidade com os ditames do direito penal constitui tarefa elementar, que não pode ser ignorada. Mesmo porque tal conformidade está intimamente relacionada à exigência constitucional de individualização das penas (artigo 5º, inc. XLVI da Constituição Federal).

No acórdão nº 9202-004.333, de 23/08/2016, sob a relatoria do conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, a Câmara Superior de Recursos Fiscais parece adotar o entendimento que exige a consciência e a vontade na realização da conduta (grifos nossos):

**PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO AUTO DE INFRAÇÃO
OBRIGAÇÃO PRINCIPAL – COMPENSAÇÃO – REQUISITOS.
COMPROVAÇÃO CRÉDITOS LÍQUIDOS E CERTOS – GLOSA
DOS VALORES COMPENSADOS INDEVIDAMENTE.
CRÉDITOS DE TERCEIROS**

A compensação levada a efeito pelo contribuinte extingue o crédito tributário, nos termos do artigo 156, inciso II, do CTN, conquanto que observados os requisitos legais inscritos na legislação de regência, a qual impossibilita a utilização de créditos de terceiros para tal fim.

Somente as compensações procedidas pela contribuinte com estrita observância da legislação previdenciária, especialmente o artigo 89 da Lei nº 8.212/91, bem como pagamentos e/ou recolhimentos de contribuições efetivamente comprovados, deverão ser considerados pelo fisco quando da lavratura de Notificação Fiscal de Lançamento de Débitos-NFLD/Auto de Infração, sendo aplicável a multa no caso de falsidade.

O conceito de falsidade não se confunde com o conceito de fraude, sonegação ou conluio. Fraude, sonegação e conluio somente ficam caracterizados quando se comprova procedimento tendente a prejudicar o conhecimento do fato pela autoridade fazendária, alterar as características do fato gerador, inclusive com ajuste doloso entre pessoas. A falsidade, por seu turno, se caracteriza quando se comprova a consciência – por parte do agente – da irregularidade de sua conduta.

Hipótese em que restou comprovada a consciência do sujeito passivo da impossibilidade da compensação conforme realizada.

Em suma, a imputação da multa isolada de 150% pela fiscalização exige a demonstração tanto do elemento subjetivo (consciência da falsidade e vontade de realizar a compensação com utilização desse subterfúgio) quanto do elemento objetivo (falsidade).

Pois bem. As provas carreadas aos autos indicam que o Recorrente teria agido com consciência sobre a ilegitimidade do crédito. Nesse sentido, a sentença proferida em 21/05/2013 na ação judicial intentada, cujo dispositivo é transcrito a seguir (o relatório fiscal fala em acórdão do TRF-1, mas se trata de sentença – fls. 90), além de não ter transitado em

Processo nº 14098.720060/2014-29
Acórdão n.º 2301-005.008

S2-C3T1
Fl. 1.307

Por todo o exposto, voto por conhecer e dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto pelo Recorrente, a fim de cancelar o agravamento da multa por descumprimento de obrigação acessória, mantendo o valor básico dessa multa de R\$ 18.128,43.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Fábio Piovesan Bozza – Relator

