



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.720587/2017-81
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-008.562 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de agosto de 2021
Recorrente BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2016 a 30/09/2016

MULTA ISOLADA. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS QUALIFICADORES.
NÃO CABIMENTO.

Inexistindo nos autos elementos suficientes para concluir pela falsidade nas compensações apresentadas pelo sujeito passivo, que caracterize hipótese de subsunção à multa isolada prevista no § 10, do art. 89 da Lei nº 8.212, de 1992, deve ser afastada sua aplicação.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais, mesmo proferidas pelo CARF ou pelos tribunais judiciais, que não tenham efeitos vinculantes, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se estendem a outras ocorrências, senão aquela objeto da decisão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto quanto à alegação de higidez dos créditos de pagamentos indevidos ou a maior, e, na parte conhecida, dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos (relator), Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Leonam Rocha de Medeiros, Sônia de Queiroz Accioly, Virgílio Cansino Gil (suplente), Martin da Silva Gesto e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão nº 04-50.307 (fls. 277/291), da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo

Grande (DRJ/CGE), de 9 de outubro de 2018, que julgou improcedente a impugnação do lançamento relativo ao Auto de Infração de multa previdenciária por compensação indevida com falsidade da declaração.

Consoante o “Relatório de Fiscalização”, elaborado pela autoridade fiscal lançadora (fls. 7/15), o lançamento refere-se a aplicação de multa isolada prevista no artigo 89, § 10, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 em razão de o sujeito passivo ter compensado indevidamente valores de contribuições previdenciárias em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), nas competências 05/2013, 09/2013 e 10/2013. A análise das compensações de contribuições previdenciárias efetuadas em GFIP foi objetivada no processo administrativo fiscal (PAF) nº 16327.720481/2017-87. Ainda de acordo com o Relatório, após análise dos fatos e do direito, foi apresentado o Resultado da Auditoria (Anexo I – Planilha de Resultado de Auditoria de Compensação – CPIM – fls. 36/39 e Anexo II – Planilha de Resultado de Auditoria de Compensação – CSFM – doc.02 – fls. 40/46), em que se concluiu pela Não Homologação, ou Homologação Parcial de algumas competências, em razão da inexistência ou insuficiência do crédito alegado. O enquadramento do sujeito passivo na infração ocorreu mediante os seguintes fundamentos:

Dos Fatos

Em 09/07/2016 o sujeito passivo foi intimado (doc.01 - Termo de Intimação nº 01) a detalhar a origem dos créditos utilizados nas compensações informadas. Esse detalhamento foi finalizado em 08/09/2016 e está no corpo do Despacho Decisório do processo nº 16327.720.481/2017-87 (doc.02).

Ao optar por prestar as informações, e não retificar as GFIPs o sujeito passivo ratifica sua vontade em dizer que as compensações foram efetuadas corretamente, ou seja, corrobora a existência de crédito de pagamento indevido ou a maior apto a justificar o pedido de compensação.

Em 30/06/2017, em resposta Termo de Início de Ação Fiscal no processo 16327.720481/2017-87 (doc. 04 – Resposta à Intimação), o sujeito passivo, instando a justificar uma série de recolhimentos a destempo, explicou de forma singela que tais recolhimentos ocorreram em razão de formulação de **denúncia espontânea em 05/07/2016**, objeto do processo administrativo 16327.720.650/2016-06.

A seguir quadro apresentado pelo sujeito passivo com os recolhimentos efetuados em razão da denúncia espontânea (doc.04):

(...)

Para a competência 05/2013, foi detalhado como origem do crédito um pagamento indevido ou a maior na competência 03/2013. Conforme GFIP da competência 03/2013 (doc.05 - GFIP_032013), enviada em 16/08/2016 (código de controle EfcIP7KAVUC00001), o valor declarado pelo sujeito passivo de previdência social a recolher foi de R\$ 35.535.306,66, em face de um recolhimento total de \$ 35.443.216,25, conforme o quadro a seguir:

(...)

Ressalta-se que o recolhimento efetuado em 20/05/2016 não pode embasar o pedido de compensação ora analisado, pelo duplo motivo de ser um pagamento posterior à competência que se pretende compensar, bem como por ser um recolhimento para fazer frente a débito reconhecido pelo sujeito passivo em denúncia espontânea (doc.04)

Dessa forma, de fato, tem-se saldo negativo de R\$ 92.090,41 e não crédito de 198.882,45, como informado no detalhamento pelo sujeito passivo.

Para a competência 09/2013, foi detalhando como origem do crédito um pagamento indevido ou a maior na competência 02/2013. Conforme GFIP da competência 02/2013

(doc.06 - GFIP_022013), enviada em 13/09/2016 (código de controle Lw7V4InWiCP00004), o valor declarado pelo sujeito passivo de previdência social a recolher foi de R\$ 32.211.102,98, em face de um recolhimento total de R\$ 31.872.815,93, conforme o quadro a seguir:

(...)

Ressalta-se que os recolhimentos efetuado entre 2014 e 2016 não podem embasar o pedido de compensação ora analisado, por ser um pagamento posterior à competência que se pretende compensar. Destaca-se que o recolhimento efetuado em 20/05/2016, que além de ser posterior à competência da compensação, é decorrente de débito reconhecido em denúncia espontânea pelo sujeito passivo (doc.04).

Portanto, tem-se saldo negativo de R\$ 338.287,05 e não crédito de R\$ 1.978.035,08, como informado no detalhamento pelo sujeito passivo.

Para competência 10/2013, foram relacionados, no quadro a seguir, os pedidos de compensação que tiveram o mesmo modus operandi já detalhado para as compensações anteriores. Ou seja, o sujeito passivo informou haver crédito, quando na verdade há débito, e ainda essas mesmas competências foram objeto de denúncia espontânea, ou seja, há o reconhecimento por parte do sujeito passivo de um débito.

(...)

Importante destacar que em 05/07/2016 o sujeito passivo realizou denúncia espontânea. Em 08/09/2016 finalizou a prestação de informações com o detalhamento das compensações. Várias competências objeto da denúncia espontânea coincidem com as competências que foram apontadas como origem de crédito a dar embasamento às compensações informadas em GFIP. Percebe-se que, em um intervalo de menos 2 meses, o sujeito passivo reconheceu que possuía um débito previdenciário por meio da denúncia espontânea e também afirmou que tinha créditos de pagamentos indevidos ou a maior nessas mesmas competências nas quais fez a denúncia.

Em auditoria realizada no processo nº 16327.720.481/2017-87, constatou-se a insuficiência de crédito, comparando o montante devido à previdência informado pelo próprio sujeito passivo com o montante dos recolhimentos efetuados. Qualifica a conduta do sujeito passivo efetuar a denúncia espontânea, pois reconhece a existência de débito, sem contudo retificar as competências futuras que usaram esses períodos denunciados como origem de crédito em razão de suposto recolhimento a maior.

Em outras palavras, foi o próprio sujeito passivo quem informou o quanto devia à previdência social. Contudo, não obstante o sujeito passivo ter pleno conhecimento da ausência de crédito, se valeu desse crédito inexistente para diminuir o montante do imposto devido por meio da compensação em GFIP alegando recolhimento a maior em competências objeto de denúncia espontânea por existência de débito.

Mesmo após a intimação para prestar esclarecimentos sobre as compensações, momento que o sujeito passivo teve a oportunidade de rever e constatar a ausência de crédito, não houve retificação das informações, retardando ainda mais o recolhimento de tributos sabidamente devidos.

Portanto, diante dos fatos apresentados, não há como entender que houve erro por parte do sujeito passivo. Este tinha consciência da insuficiência de crédito para compensação e ainda sim informou em GFIP crédito a compensar. O sujeito passivo entregou diversas GFIPs retificadoras, mas não retificou o campo compensação nem mesmo quando reconheceu a existência de débito por meio da denúncia espontânea.

A compensação realizada na competência 09/2013 no valor de R\$ 1.978.035,08 é ainda mais grave, pois desde a sua origem, ou seja, desde o primeiro momento em que foi compensado em GFIP (13/01/2014 – controle LGeLK80xklT0000-9), o crédito já era insuficiente.

Conclusão

Consoante todo o exposto, em relação às compensações detalhadas na **Tabela 1**, o sujeito passivo se valeu de suposto crédito que sabidamente não possuía. Tal fato afasta o argumento de mero erro e atrai o emprego da vontade dolosa de falsear a declaração por dela constar crédito ao qual não se tem direito.

Sendo a característica essencial da obrigação tributária o dever de pagar o tributo, a ação dolosa do sujeito passivo com o intuito de evitar ou diferir seu pagamento a partir de compensações indevidas configura fraude, conforme redação legal do art. 72 da Lei n.º 4.502/64.

Assim, se o crédito é inexistente de fato ou se não é passível de compensação por expressa disposição de lei, conforme aqui constatado, a compensação é fraudulenta e a declaração é falsa, devendo o sujeito passivo ser apenado da forma agravada.

(...)

A autuada apresentou impugnação, documento de fls. 71/85, onde advoga que o Crédito de Pagamento Indevido ou a Maior (CPIM) utilizado nas compensações por ela transmitidas afigura-se hígido, pois lastreado em pagamento efetuado em valor maior do que o devido e ainda que assim não o fosse, a alegação de ilegitimidade da compensação realizada não seria suficiente para a subsunção do lançamento à multa isolada prevista no art. 89, §10, da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991. Nesse sentido, defende a higidez dos créditos objeto de compensação por ela declarados; a ausência de comprovação da intencionalidade do agente que justificasse a imposição da multa isolada aplicada; a ilegitimidade da cumulação das multas isolada e de mora e descabimento da aplicação de juros de mora sobre a multa. É ainda solicitada pelo contribuinte o sobrestamento da presente autuação até que fosse proferida decisão definitiva no processo administrativo fiscal principal (n.º 16327.720481/2017-87), em que se discute o indeferimento das compensações. Foi anexada à impugnação, além de outros documentos, a Manifestação de Inconformidade relativa ao processo n.º 16327.720481/2017-87, de indeferimento das compensações.

A impugnação foi considerada tempestiva e de acordo com os demais requisitos de admissibilidade, não obstante, foi julgada improcedente, conforme Acórdão 04-45.547 - 3ª Turma da DRJ/CGE, de 11/04/2018, sendo mantida a multa aplicada e exarada a seguinte ementa:

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS.

É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário.

ACRÉSCIMOS LEGAIS.

Os acréscimos legais devidos por força de lei, tem aplicação obrigatória com base no princípio da presunção de legalidade e constitucionalidade das leis e da vinculação do ato administrativo do lançamento.

MULTA QUALIFICADA.

Na hipótese de compensação indevida comprovada a falsidade da declaração apresentada, o sujeito passivo estará sujeito à multa isolada que terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A interessada apresentou o recurso voluntário de fls. 227/247, onde suscita, em sede preliminar, a nulidade do julgamento de piso por ausência de apreciação de todos os argumentos constantes da impugnação.

Em julgamento ocorrido em 06/08/2009, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta 2ª Seção de Julgamento do CARF, decidiu pelo acatamento da preliminar de nulidade, sendo anulada a decisão de primeira instância, conforme o Acórdão n.º 2402-007.480 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária (fls. 258/261), que apresenta a seguinte ementa:

DECISÃO RECORRIDA. EXISTÊNCIA DE OMISSÃO, NULIDADE.

Os argumentos capazes de, em tese, infirmar parte da decisão recorrida devem ser enfrentados pelo órgão de julgamento.

Após ciência à contribuinte da decisão que anulou o julgamento de primeira instância, o autuado apresentou a manifestação de fl. 273 e o processo foi reencaminhado à DRJ/CGE para ser submetido a novo julgamento, sendo novamente julgada improcedente a impugnação (Acórdão n.º 04-50.307, 3ª Turma da DRJ/CGE, de 9/10/2018 - fls. 277/291), conforme a seguinte ementa:

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS.

É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário.

ACRÉSCIMOS LEGAIS.

Os acréscimos legais devidos por força de lei, tem aplicação obrigatória com base no princípio da presunção de legalidade e constitucionalidade das leis e da vinculação do ato administrativo do lançamento.

MULTA ISOLADA.

Na hipótese de compensação indevida comprovada a falsidade da declaração apresentada, o sujeito passivo estará sujeito à multa isolada que terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Foi novamente apresentado recurso voluntário (fls. 303/3200, onde a autuada reitera o pedido de cancelamento integral do lançamento, advogando: a) a higidez dos créditos objeto de compensação por ela declarados, posto que lastreados em pagamentos efetuados em valor maior do que o devido; e b) descabimento da multa isolada aplicada, dado que, em seu entender, a mera alegação de ilegitimidade da compensação realizada não seria suficiente para subsunção ao art. 89, §10 da Lei n.º 8.212, de 1991. Também é novamente suscitada a necessidade de sobrestamento da presente autuação, até que fosse proferida decisão definitiva no processo administrativo fiscal principal, em que se discute o indeferimento das compensações. Destaco a seguir os principais argumentos de defesa constantes do recurso:

III. DIREITO

III.1 HIGIDEZ DOS CRÉDITOS DE CPIM

10. O Acórdão Recorrido consignou inexistir o direito creditório ora pleiteado porquanto “há disposição normativa expressa que o direito creditório pode ser compensado em períodos subsequentes”, entendimento esse que merece reparos, na medida em que olvidou-se de considerar que o direito creditório decorre de equívocos na apuração de Contribuições Previdenciárias relativos ao recolhimento do FAP no ano-calendário de 2013, ou seja, trata-se de pagamento indevido de Contribuições Previdenciárias de 2013, ou seja, de competências anteriores às obrigações compensadas.

(...)

13. A despeito da higidez do CPIM, a glosa das compensações decorreu única e exclusivamente do entendimento fiscal, endossado pelo Acórdão Recorrido, de que o recolhimento efetuado em razão da denúncia espontânea não poderia ser aproveitado para fins de compensação previdenciária, porquanto efetuados a destempo, sendo que apenas os recolhimentos efetuados em data anterior à competência que se pretendeu compensar gerariam direito a crédito para fins de compensação previdenciária.

14. Sob tal premissa, foram destacados todos os recolhimentos efetuados pela Recorrente após 2013 o que, inevitavelmente, resultou na inexistência de saldo credor de Contribuições Previdenciárias, uma vez que, por meio da denúncia espontânea e da retificação da GFIP, a Recorrente reconheceu que possuía um débito em montante superior ao anteriormente informado e devidamente recolhido no prazo legal. Veja-se:

(...)

15. Ocorre que, tal entendimento não merece prosperar, **a uma** porque a Recorrente, de fato, efetuou recolhimentos em montante superior ao efetivamente devido, o que, além de configurar pagamento indevido, nos termos do art. 166 do Código Tributário Nacional (CTN), não poderia ter sido olvidado, sob pena de enriquecimento sem causa da Fazenda Pública, e, **a duas** porque a ausência do crédito decorre de uma interpretação da Fiscalização, a qual, se confirmada, indicaria, em última instância, que a Recorrente se equivocou quanto à interpretação da legislação tributária, mas jamais que atuou com o intuito de evitar ou diferir o pagamento das Contribuições Previdenciárias.

16. A legislação encimada é clara ao dispor que o crédito a compensar deve ser anterior à competência compensada, ao que a data de pagamento do tributo de originou o direito creditório nada impacta nessa relação, conforme pretende fazer crer o Acórdão Recorrido. In casu, incontestemente que as competências compensadas são posteriores àquelas que originaram o CPIM, sendo apenas o seu pagamento posterior, por meio da denúncia espontânea, fato esse que não pode inquirar o direito creditório da Recorrente.

17. Tanto assim é que, se considerados os recolhimentos efetuados pela Recorrente, incontestemente a existência dos créditos, conforme demonstrado no exemplo abaixo:

(...)

21. Não se sustenta, ainda, a premissa do Acórdão Recorrido de que “*a compensação somente pode ser efetuada, caso o contribuinte retifique previamente as GFIP’s, ajustando os valores devidos em consonância com os registros administrativos e contábeis*”, haja vista que, além da Recorrente ter procedido à retificação das GFIPs, trata-se de matéria estranha aos autos e, por não ser objeto de questionamento sequer da D. Autoridade Autuante, com mais razão não pode a autoridade julgadora extrapolar os limites objetivos da discussão.

22. Sob qualquer viés que se analise a questão, é de se concluir pela higidez do crédito informado pela Recorrente nas compensações relativas às competências de 05/2013, 09/2013 e 10/2013, sendo de rigor a reforma do Acórdão Recorrido, com o consequente cancelamento da multa isolada imposta.

III. 2 AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA INTENCIONALIDADE DO AGENTE A JUSTIFICAR A IMPOSIÇÃO DA MULTA ISOLADA

23. O Acórdão Recorrido, genericamente, concluiu pelo “*cabimento da multa isolada devido comprovação de ação dolosa de falsidade documental, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente*”, todavia, não trouxe à baila qualquer fundamento de fato ou de direito aptos a comprovar o intuito doloso da Recorrente ou inquirar suas razões de defesa, suficientes que são para afastar a exigência da multa em tela.

(...)

25. Enquanto a multa de mora pressupõe a mera apuração de compensação indevida, a cominação de multa isolada se justifica “*quando se comprove falsidade da declaração*”

apresentada pelo sujeito passivo”, ou seja, condicionada à comprovação da falsidade despreziosa, i.e., da intencionalidade do agente de transmitir a informação inverídica.

26. Trata-se de verdadeira hipótese sancionadora e, como tal, impõe seja perfeitamente individualizada a conduta do agente, mediante comprovação dos elementos material e subjetivo que permitam a sua subsunção ao tipo infracional, sob pena de malferimento de princípios constitucionais dos mais caros à ordem jurídica, sobremaneira o princípio da legalidade.

27. Assim, a ocorrência do tipo infracional previsto no art. 89, §10, da Lei n' 8.212/91 pressupõe, necessariamente, que a Autoridade Autuante demonstre a presença da intenção do agente (elemento subjetivo) associado à conduta típica (elemento material). Outro não é o entendimento do CARF, conforme verificado no trecho do voto proferido pelo I. Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, no v. acórdão n' 2401-003.578, de 17/06/2014, *in verbis*:

(...) Verifica-se de início que a lei impõe como condição para aplicação da multa isolada que tenha havido a comprovada falsidade na declaração apresentada. Assim, para que o fisco possa impor a penalidade de 150% sobre os valores indevidamente compensados, é imprescindível a demonstração de que a declaração efetuada mediante a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social GFIP contém falsidade, ou seja, não retrata a realidade tributária da declarante.

28. *In casu*, alega a D. Fiscalização, que estaria configurada a falsidade pelo simples fato de a Recorrente ter declarado em GFIP a compensação de Contribuições Previdenciárias, de créditos que sabia serem insuficientes à liquidação dos débitos. A D. DRJ/CGE, por sua vez, considerou que tal assertiva seria suficiente para comprovar a conduta de falsidade documental, pelo que restaria demonstrada a clara intenção do sujeito passivo de falsificar a sua declaração.

29. Ocorre que, as afirmações encimadas não se coadunam com a realidade dos fatos, visto que (i) conforme demonstrado no tópico anterior, os créditos detidos pela Recorrente estão lastreados em pagamentos efetuados a maior, pelo que se afiguram hígidos, bem como (ii) a suposta inexistência dos créditos decorre da interpretação da Fiscalização quanto à legislação tributária, de modo que, em se prevalecendo o entendimento fiscal, as informações fiscais prestadas pela Recorrente, quanto muito poderiam ser consideradas equivocadas, jamais falsas; e (iii) as informações prestadas estão lastreadas em Guia da Previdência Social (GPS) recolhidas pela Recorrente, sendo certo que a veracidade destas foi constatada pela Fiscalização em seus sistemas.

30. A realização de denúncia espontânea pela Recorrente no átimo em que constatadas inconsistências no recolhimento de Contribuições Previdenciárias também é fato que *per se* ilide qualquer acusação fiscal que pretenda imputar intuito doloso à Recorrente no sentido de omitir, diferir ou furtrar-se de suas obrigações tributárias.

31. Cumpria à D. Fiscalização comprovar a vontade dolosa da Recorrente em evitar ou diferir o pagamento do tributo, o que não foi feito no presente caso. Ora, a não comprovação e o apontamento genérico da infração não só demonstram a falta de diligência da Autoridade Fiscal, como também a **nulidade** do lançamento realizado em razão da imprecisão e omissão que o macula.

32. A presunção de legitimidade de que goza o ato administrativo não lhe desincumbe do ônus probatório de ocorrência do ilícito que alega, tampouco autoriza o apontamento genérico sem a devida motivação das acusações que veicula, conforme expressa disciplina do art. 9º do Decreto n' 70.235/72, *in verbis*:

(...)

34. E nem se alegue que a denúncia espontânea qualificaria a suposta conduta dolosa da Recorrente, visto tratar de instrumento relativo ao reconhecimento de débitos. Por conseguinte, se a alegada falsidade estaria na informação prestada em relação à existência do crédito, a denúncia espontânea não se presta a comprovar a intenção do agente em efetuar compensação fraudulenta.

35. Sob essa ótica, a manutenção da exigência fiscal em tela vai de encontro a teleologia que orienta o direito sancionador, qual seja penalizar o agente pelo ato contrário ao ordenamento jurídico, orientando o comportamento para ações futuras. Se não houve infração tipificada na lei, tampouco ato volitivo da Recorrente em praticar ilícito tributário, a sanção imposta resta esvaziada, o que impõe o seu imediato cancelamento.

36. Não comprovada a intencionalidade do agente no presente caso, é falsa a afirmação de que a Recorrente teria se valido de crédito sabidamente inexistente com o intuito de evitar ou diferir o pagamento do tributo, havendo de ser assegurado o seu direito à compensação, sem que lhe seja imputada penalidade decorrente de indeferimento do pleito.

III.3 ILEGITIMIDADE DA CUMULAÇÃO DAS MULTAS ISOLADA E DE MORA

37. O Acórdão Recorrido singelamente aduziu que “*acerca desta questão suscitada pela defesa cabe informar que neste processo de crédito fiscal somente está sendo exigido a multa isolada decorrente de fato apurado no processo conexo 16327.720481/2017-87*”, olvidando-se de considerar ser justamente esse o motivo pelo qual a presente autuação sequer poderia ter sido lavrada.

38. Admitir a manutenção do presente AI para cobrança de multa isolada equivalente à 150% sobre o valor total do débito que teria sido indevidamente compensado quando à Recorrente já fora imputada multa de mora de 20% prevista no art. 89, §9º da Lei nº 8.212/91 sobre a parcela não homologada, implica cancelar a penalização em duplicidade pela mesma infração, o que é expressamente vedado pelo ordenamento jurídico.

39. É que, não homologada a compensação, admite-se a aplicação de multa isolada de 150% sobre o valor do débito indevidamente compensado e, por se tratar de hipótese que enseja recolhimento em atraso do tributo que se pretendeu compensar, a legislação de regência também prevê a cominação de multa de mora.

(...)

44. A aplicação do princípio da consunção não é nova no âmbito da jurisprudência administrativa federal, sendo reiteradas as decisões do C. CARF pelo descabimento da concomitância da multa isolada com outras penalidades, cite-se a Súmula CARF nº 105, *in verbis*:

Súmula CARF nº 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

45. O racional que orienta o verbete sumular encimado é o mesmo que deverá conduzir ao provimento do vertente Recurso Voluntário, qual seja a vedação de que ao mesmo fato sejam imputadas duas penalidades, isto é, a falta de pagamento de IRPJ e CSLL decorre da falta de recolhimento de estimativas, da mesma forma em que o não pagamento de crédito tributário compensado decorre da não homologação de compensação.

46. E, considerando a pacífica jurisprudência do C. CARF quanto à aplicação do princípio da consunção quando a mesma conduta puder ser apenada por duas sanções, devendo a pena mais grave absorver a mais leve, de rigor seja a sua aplicação *in casu*.

Confira-se:

(...)

47. Inarredável o necessário afastamento da cobrança da multa isolada, dado que a cobrança do débito informado em GFIP será realizada com acréscimo da multa de mora (de 20%), de modo que não seja exigida qualquer multa em relação a bases sobrepostas.

III. 4 SUBSIDIARIAMENTE: NECESSÁRIO SOBRESTAMENTO DO FEITO ATÉ QUE SEJA PROFERIDA DECISÃO DEFINITIVA NO PA PRINCIPAL

48. O Acórdão Recorrido considerou que “*não há previsão normativa de suspensão do processo conexo, cuja eventual prejudicialidade entre processos será aferida e velada pela autoridade preparadora durante o trâmite dos correlacionados processos administrativos*”.

(...)

52. *In casu*, incontestada a prejudicialidade existente entre o presente AI e o PA Principal, na medida em que a multa isolada objeto deste feito decorre da não homologação de compensações informadas em GFIP, relativamente às competências de 05/2013, 09/2013 e 10/2013, questionada em lide administrativa apartada e cujo resultado final irá, inarredavelmente, repercutir na solução final da presente discussão, eis que, uma vez reconhecida a existência de créditos suficientes à homologação das compensações, consectário lógico é a regularidade da compensação levada à efeito pela Recorrente e, portanto, descabida a multa isolada em testilha.

53. E, não sendo definitiva a não homologação das compensações, haja vista a pendência de julgamento de Recurso Voluntário apresentado no PA Principal (**Doc. 03**), não pairam dúvidas quanto ao imprescindível sobrestamento do vertente feito até ulterior decisão definitiva naqueles autos.

54. Trata-se de medida que visa não só preservar a segurança jurídica, como também perfazer os princípios que regem a própria atuação da Administração Pública, mormente a eficiência, economia e celeridade, de modo que mobilizar as autoridades julgadoras para apreciar questão cujo deslinde, necessariamente, pressupõe o reconhecimento da legitimidade do crédito compensado em outro PA, é medida que carece de razão lógica e/ou jurídica.

55. Portanto, deve ser reconhecida a relação de prejudicialidade para com o PA Principal, determinando-se o sobrestamento do presente Recurso Voluntário até decisão final proferida naqueles autos.

56. Caso assim não se entenda, a decretação de nulidade do lançamento em tela é medida que se impõe.

(...) (destaques do original)

Ao final é requerido o conhecimento e provimento do Recurso Voluntário, sendo reconhecida a improcedência do lançamento, com conseqüente cancelamento e exoneração da multa lançada. Caso vencido em tais argumentos, requer a autuada, subsidiariamente: “*(...) na hipótese de ocorrer empate no julgamento do caso, requer-se que o voto de qualidade do Presidente da Turma seja utilizado para afastar a penalidade imposta, com fulcro no art. 112 do CTN.*”

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mário Hermes Soares Campos, Relator.

A recorrente foi intimada da decisão de primeira instância em 16/10/2019, conforme o “Termo de Abertura de Documento – Comunicado” e “Termo de Ciência Por Abertura de Mensagem – Comunicado”, de fls. 299/300. Tendo sido o recurso postado em 13/11/2019, conforme “Termo de Solicitação de Juntada” de fl. 301, considera-se tempestivo, assim como, atende aos demais requisitos de admissibilidade.

Delimitação do Objeto da Presente Lide e Pedido de Sobrestamento do Julgamento

Antes da análise propriamente do presente recurso, cumpre repisar o que já foi esclarecido no julgamento de piso, no sentido de que, as decisões administrativas e judiciais que o recorrente trouxe são desprovidas da natureza de normas complementares e não vinculam decisões deste Conselho, sendo opostas somente às partes e de acordo com as características específicas e contextuais dos casos julgados e procedimentos de onde se originaram, não produzindo efeitos em outras lides, ainda que de natureza similar à hipótese julgada.

Conforme relatado, a presente autuação refere-se à aplicação de multa isolada prevista no artigo 89, § 10, da Lei n' 8.212, de 1991 em razão de o sujeito passivo ter compensado indevidamente valores de contribuições previdenciárias em GFIP, nas competências 05/2013, 09/2013 e 10/2013. A análise e glosa das compensações de contribuições previdenciárias efetuadas em GFIP, que implicaram na aplicação da multa, foi objetivada no processo administrativo fiscal (PAF) nº 16327.720481/2017-87, onde se concluiu pela Não Homologação, ou Homologação Parcial, de algumas competências, em razão da inexistência ou insuficiência do crédito alegado. Em pesquisa junto ao Sistema de Controle de Processos – Comprot – do Ministério da Economia e no sítio deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) na Rede Mundial de Computadores, verifica-se que o processo administrativo nº 16327.720481/2017-87 foi submetido a julgamento, na 2ª Turma Ordinária/2ª Sejul/4ª Câmara deste Conselho, em 6 de agosto de 2019, conforme o Acórdão nº 2402-007.479. Em referido julgamento, foi negado provimento ao recurso voluntário da autuada, sendo prolatada a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. GLOSA. CABIMENTO.

É cabível a realização de compensação quando o contribuinte é, a um só tempo, credor e devedor do ente tributante.

É somente a partir da data do efetivo recolhimento da contribuição previdenciária indevida que o contribuinte passa ser credor da Fazenda Nacional, podendo a partir daí compensar tal indébito nas competências subsequentes, nos termos do art. 56, da IN RFB 1300, de 20 novembro de 2012.

COMPENSAÇÃO. GLOSA. CRÉDITO DE SALÁRIO-MATERNIDADE. COMPROVAÇÃO DE LIQUIDEZ E CERTEZA. NECESSIDADE.

O sujeito passivo tem o ônus de comprovar a liquidez e certeza do seu crédito contra a fazenda pública.

Portanto, apesar do esforço argumentativo da recorrente, no sentido de trazer à discussão a higidez dos Créditos de Pagamentos Indevidos ou a Maior (CPIM) objeto de compensação por ela declarados, o tema deve ser discutido e abordado no processo administrativo nº 16327.720481/2017-87. Em que pese o fato de se encontrar atualmente aguardando o julgamento de embargos declaratórios opostos pela contribuinte, o fato é que o mérito das compensações já foi objeto de julgamento naquele procedimento administrativo, não cabendo tal discussão no presente procedimento, que se refere exclusivamente ao lançamento da multa isolada devido à imputada falsidade da declaração/compensação apresentada pelo sujeito passivo.

Deixo assim de conhecer dos argumentos de defesa atinentes à “Higidez dos Créditos de CPIM”.

Considerando que o tema já foi exaurida e suficientemente abordado no processo administrativo n.º 16327.720481/2017-87, também deixo de acolher o pedido de sobrestamento do presente procedimento até decisão final do referido processo.

Mérito

Afirma a recorrente a ausência de comprovação da intencionalidade do agente a justificar a imposição da multa isolada, argumentando que a autoridade fiscal lançadora não teria trazido aos autos qualquer fundamento, de fato ou de direito, apto a comprovar o intuito doloso ou inquinar suas razões de defesa. Complementa que, a cominação de multa isolada se justifica “quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo”, condicionada à comprovação da falsidade despretensiosa, ou seja, a intencionalidade do agente de transmitir a informação inverídica. Assim, a ocorrência do tipo infracional previsto no art. 89, §10, da Lei n.º 8.212, de 1991 pressupõe, que seja demonstrada a presença da intenção do agente (elemento subjetivo) associado à conduta típica (elemento material).

Aponta a autoridade fiscal lançadora, no Relatório de Fiscalização de fls. 7/15, que o sujeito passivo se valeu de suposto crédito que sabidamente não possuía e tal fato afastaria o argumento de mero erro e atrai o emprego da vontade dolosa de falsear a declaração por dela constar crédito ao qual não se tem direito. Complementa que: “... se o crédito é inexistente de fato ou se não é passível de compensação por expressa disposição de lei, conforme aqui constatado, a compensação é fraudulenta e a declaração é falsa, devendo o sujeito passivo ser apenado da forma agravada.” Também no julgamento de piso se entendeu que: “*Depreende-se da situação configurada nos autos que todas as ações do sujeito passivo tiveram a intenção, clara e manifesta de falsificar a declaração, rechaçada e punida pela legislação, conforme expendido.*”, onde destaco o seguinte trecho do Acórdão recorrido:

(...)

No caso sob exame, a fiscalização motiva o lançamento da multa isolada pela conduta de falsidade documental nos seguintes termos, conforme excerto do Relatório Fiscal:

Em auditoria realizada no processo n.º 16327.720.481/2017-87, constatou-se a insuficiência de crédito, comparando o montante devido à previdência informado pelo próprio sujeito passivo com o montante dos recolhimentos efetuados. Qualifica a conduta do sujeito passivo efetuar a denúncia espontânea, pois reconhece a existência de débito, sem contudo retificar as competências futuras que usaram esses períodos denunciados como origem de crédito em razão de suposto recolhimento a maior.

Em outras palavras, foi o próprio sujeito passivo quem informou o quanto devia à previdência social. Contudo, não obstante o sujeito passivo ter pleno conhecimento da ausência de crédito, se valeu desse crédito inexistente para diminuir o montante do imposto devido por meio da compensação em GFIP alegando recolhimento a maior em competências objeto de denúncia espontânea por existência de débito.

Mesmo após a intimação para prestar esclarecimentos sobre as compensações, momento que o sujeito passivo teve a oportunidade de rever e constatar a ausência de crédito, não houve retificação das informações, retardando ainda mais o recolhimento de tributos sabidamente devidos.

Depreende-se da situação configurada nos autos que todas as ações do sujeito passivo tiveram a intenção, clara e manifesta de falsificar a declaração, rechaçada e punida pela legislação, conforme expendido.

As alegações constantes na impugnação não têm o condão de infirmar a situação de fato estampada nos autos, pois foi ostensivamente alertada pela autoridade fiscal acerca do procedimento escorreito.

Conclui-se, portanto, pelo cabimento da multa isolada devido comprovação de ação dolosa de falsidade documental, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Conforme o excerto acima, a essência da decisão que indeferiu a compensação pleiteada refere-se ao critério adotado pela autoridade fiscal, ao não considerar como direito creditório os valores identificados pela rubrica CPIM, pelo fato de que algumas parcelas pagas indevidamente, ou a maior, serem posteriores à competência de exercício da compensação. Também foram declinados como fatores de indeferimento, a ausência de certeza e liquidez dos créditos pleiteados, falta de retificação de GFIP's ajustando os valores devidos e a falta de detalhamento dos créditos de salário-família e/ou salário-maternidade. Foi acostado aos autos, pela autoridade fiscal lançadora, o Despacho Decisório relativo ao processo nº 16327.720.481/2017-87, onde foi analisada a compensação (fls. 21/35), que apresenta a seguinte ementa:

A certeza e a liquidez dos créditos é condição legal para aproveitamento pelo sujeito passivo da compensação tributária.

Não se homologa compensação declarada em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) alicerçada em crédito não existente na competência a ser compensada.

O direito a compensar decorre de um pagamento indevido ou a maior de uma Guia da Previdência Social – GPS, ocorrido em data anterior ao vencimento da competência na qual o crédito será utilizado por meio de compensação.

Declaração de Compensação Homologada em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Segundo o referido Despacho Decisório (relativo ao processo nº 16327.720.481/2017-87), a constatação de ausência de certeza e liquidez dos créditos pleiteados teve como premissa o fato de que os indébitos decorriam de pagamentos ocorridos em data posterior à do vencimento da competência que se pretendia compensar. Dessa forma, somente foram consideradas as compensações que se referiam a pagamentos indevidos ocorridos até a data de vencimento dos débitos que se pretendia serem compensados. Confirma-se:

Há liquidez quando o seu valor é preciso, determinado. Existe certeza quando não há nenhuma dúvida sobre a existência do crédito. Assim, se o crédito de pagamento indevido ou a maior decorrer de um pagamento de GPS em data posterior ao vencimento da competência que se pretende quitar por meio da compensação, não será líquido, tampouco certo e, portanto, não poderá ser utilizado.

(...)

Portanto, na análise dos supostos créditos apresentados pelo sujeito passivo na planilha de detalhamentos da compensação, levou-se em consideração somente os pagamentos de GPS efetuados até a data de vencimento da competência na qual se pretende efetivar a compensação. Pagamentos indevidos ou a maior efetuados em data posterior à competência que se pretendeu compensar não geram direito a crédito para compensações anteriores à data do pagamento, mas sim para competências subsequentes a esta.

Voltando ao Relatório Fiscal, de aplicação da multa objeto do presente procedimento, entendeu a autoridade lançadora que o contribuinte teria se valido de suposto crédito que sabidamente não possuía. Conclui que, se o crédito é inexistente de fato ou se não é passível de compensação por expressa disposição de lei, conforme constatado, a compensação seria fraudulenta e a declaração falsa, devendo o sujeito passivo ser apenado da forma agravada. Afastando, assim, ainda conforme a fiscalização, argumento de mero erro e atraindo o emprego

da vontade dolosa de falsear a declaração por dela constar crédito ao qual não se teria direito. Esses os exatos termos da Conclusão do Relatório Fiscal:

Conclusão

Consoante todo o exposto, em relação às compensações detalhadas na Tabela 1, o sujeito passivo se valeu de suposto crédito que sabidamente não possuía. Tal fato afasta o argumento de mero erro e atrai o emprego da vontade dolosa de falsear a declaração por dela constar crédito ao qual não se tem direito.

Sendo a característica essencial da obrigação tributária o dever de pagar o tributo, a ação dolosa do sujeito passivo com o intuito de evitar ou diferir seu pagamento a partir de compensações indevidas configura fraude, conforme redação legal do art. 72 da Lei nº 4.502/64.

Assim, se o crédito é inexistente de fato ou se não é passível de compensação por expressa disposição de lei, conforme aqui constatado, a compensação é fraudulenta e a declaração é falsa, devendo o sujeito passivo ser apenado da forma agravada.

Portanto, DECIDO, pela aplicação da multa isolada de 150% sobre o valor total do débito indevidamente compensado.

Para apreciação do tema, oportuna a reprodução do dispositivo legal sancionatório:

Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991

(...)

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 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).

Verifica-se que o § 10, acima reproduzido, estabelece como premissas para aplicação da multa isolada: a ocorrência de compensação indevida e desde que “(...) *se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.*” A compensação foi examinada no já referido processo administrativo 16327.720.481/2017-87, resta assim, analisar se devidamente comprovada a falsidade da declaração. A questão relativa à falsidade da declaração é motivo de acalorados debates neste Conselho, onde destaco excertos do Acórdão 9202-005.308, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, de relatoria da Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira:

(...) ... não há que se confundir fraude com falsidade, tendo em vista que se o legislador, quisesse atribuir a mesma natureza às duas penalidades, teria simplesmente determinado a aplicação do art. 44, § 1º da 9.430....

(...)

Entendo que o dispositivo em questão retrata multa diversa da comumente aplicada nos lançamentos de ofício, consubstanciada no art. 44, § 1, da Lei nº 9430/1996:

(...)

Ou seja, o legislador determina a aplicação de multa de 150% quando se trata de falsidade de declaração, sem que no mencionado dispositivo, mencione a necessidade de imputação, de dolo, fraude ou mesmo simulação na conduta do contribuinte.

Verifica-se de início que a lei impõe como condição para aplicação da multa isolada que tenha havido a comprovada falsidade na declaração apresentada. Assim, para que o fisco possa impor a penalidade de 150% sobre os valores indevidamente compensados, é imprescindível a demonstração de que a declaração efetuada mediante a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP contém falsidade, ou seja, não retrata a realidade tributária da declarante.

Pesquisando o significado do termo falsidade em <http://www.dicionarioaurelio.com>, obtém-se o seguinte resultado:

“s.f. Propriedade do que é falso. / Mentira, calúnia. / Hipocrisia; perfídia. / Delito que comete aquele que conscientemente esconde ou altera a verdade.”...

Vale ressaltar que o legislador foi bastante feliz na redação do dispositivo encimado, posto que utilizou-se do art. 44 da Lei n. 9.430/1996 apenas para balizar o percentual de multa a ser aplicado, não condicionando à aplicação da multa à ocorrência das condutas de sonegação, fraude e conluio, definidas respectivamente nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/1964.

Nos termos dos trechos acima reproduzidos, com os quais comungo, para que seja imposta a penalidade de 150%, sobre os valores indevidamente compensados, prevista no § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991, é imprescindível a demonstração de que a declaração efetuada mediante GFIP contenha falsidade. Dessa forma, é necessário que a autoridade fiscal descreva e aponte de forma objetiva a falsidade em todas as suas vertentes e demonstre a sua utilização para a prática infratora. Noutro giro, a prática infratora tributária em si, por si só, não é suficiente para comprovar a existência de falsidade, posto que para a simples compensação indevida temos a multa de mora.

Ocorre que, os fatos apurados e descritos na instrução processual, com destaque para o Relatório Fiscal, ao sentir deste relator não demonstram a efetiva presença de falsidade ensejadora de aplicação da multa. Na situação sob análise, não se trata de compensação de créditos inexistentes ou mesmo objeto de fraude, mas de valores que, por expressa previsão legal, não poderiam ter sido utilizados para compensar débitos anteriores ao período do pagamento indevido ou a maior. Entretanto, trata-se de situação típica de interpretação de normas, uma vez que os pagamentos tidos como indevidos, ou a maior, foram realizados em períodos posteriores aos dos débitos compensados, mas se referiam a períodos de apuração anteriores, conforme demonstrado pela própria fiscalização.

A análise dos pedidos apontou como correto o procedimento fiscal que glosou as compensações efetuadas pelo contribuinte. Afirma a autoridade lançadora, que mesmo após a intimação para prestar esclarecimentos sobre as compensações, momento que o sujeito passivo teve a oportunidade de rever e constatar a ausência de crédito, não houve retificação das informações, retardando ainda mais o recolhimento de tributos sabidamente devidos e demonstrando, ao sentir daquela autoridade, a expressa intenção e conhecimento, por parte do atuado, da insuficiência de crédito.

Não obstante, apesar de considerada correta a glosa, no que tange à manutenção da multa isolada, a exegese do comando normativo para sua aplicação pressupõe a existência da compensação indevida, aliada à comprovada falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

É de se notar que, a compensação indevida de contribuições previdenciárias por si só, caracteriza inadimplemento de tributo, e não implica que, presente compensação indevida,

necessariamente, estará configurada a prática artilosa de falsidade. Não sendo suficiente a afirmação da autoridade lançadora no sentido de que: “...se o crédito é inexistente de fato ou se não é passível de compensação por expressa disposição de lei, conforme aqui constatado, a compensação é fraudulenta e a declaração é falsa, devendo o sujeito passivo ser apenado da forma agravada.”

Tenho como essencial que reste demonstrada e comprovada a falsidade ou a fraude praticada pelo sujeito passivo, não bastando fazer menção à existência de compensação indevida e eventual negativa do sujeito passivo de proceder à revisão de seu posicionamento. Pois dessa forma, estaria se negando o próprio contencioso para discussão do pedido de compensação, baseado em interpretação da norma, distinta do entendimento da autoridade fiscal encarregada da análise do pedido. Além disso, quando há controvérsia sobre questões de direito, interpretação ou aplicação da legislação, no âmbito administrativo e/ou judicial, em que há margem razoável para discussão, impõe-se a necessidade de haver um exame mais percuciente da realidade dos fatos e do comportamento do sujeito passivo, para que se ateste a efetiva ocorrência de falsidade no procedimento.

Baseado em tais premissas, em que pese o ponto de vista da autoridade lançadora, ratificado no lançamento de piso, penso que não há elementos suficientes nos autos para concluir pela falsidade nas compensações apresentadas pelo sujeito passivo, que enseje a aplicação da multa guerreada. Concluo assim pelo afastamento da multa isolada de 150% e, considerando tal conclusão, deixo de analisar as alegações de ilegitimidade da cumulação das multas isolada e de mora.

Ante todo o exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso, exceto quanto à alegação de higidez dos créditos de pagamentos indevidos ou a maior, e na parte conhecida dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos