



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.723121/2018-97
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-011.320 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de agosto de 2023
Recorrente MUNICIPIO DE MARACANAU
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2013 a 31/08/2016

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há falar em cerceamento do direito de defesa, se o Relatório Fiscal e os demais anexos que compõem o Auto de Infração contêm os elementos necessários à identificação dos fatos geradores do crédito lançado e a legislação pertinente, possibilitando ao sujeito passivo o pleno exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa.

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA

O cerceamento do direito de defesa se dá pela criação de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária, ou então pelo óbice à ciência do auto de infração, impedindo a contribuinte de se manifestar sobre os documentos e provas produzidos nos autos do processo.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. MULTA ISOLADA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO DOLO. INAPLICABILIDADE.

Inaplicável a imposição de multa isolada de 150% prevista no § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991 quando a autoridade fiscal não demonstra, por meio da linguagem de provas, a conduta dolosa do sujeito passivo necessária para caracterizar a falsidade da compensação efetuada por meio da apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP).

DÚVIDAS SOBRE AS CIRCUNSTÂNCIAS MATERIAIS DO FATO. INTERPRETAÇÃO MAIS FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE.

Em conformidade com o art. 112 do CTN, a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado,

em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Wilsom de Moraes Filho, Marcelo de Sousa Sateles e Miriam Denise Xavier (presidente) que negavam provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Wilsom de Moraes Filho, Matheus Soares Leite, Marcelo de Sousa Sateles (suplente convocado), Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta para, ao final, complementá-lo (e-fls. 256 e ss).

Pois bem. Trata o processo em epígrafe de lançamento de crédito tributário relativo a aplicação de multa isolada, no valor de R\$ 6.607.457,16 (seis milhões, seiscentos e sete mil, quatrocentos e cinquenta e sete reais e dezesseis centavos), por compensação de contribuições previdenciárias com falsidade de declaração, declaradas em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, das competências compreendidas entre novembro de 2013 a agosto de 2016.

Relata a fiscalização que, em procedimento de Auditoria de Compensações em GFIP, o Município de Maracanau / CE, foi intimado a demonstrar a origem dos créditos utilizados em compensações informadas nas Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, no período compreendido entre as competências 11/2013 a 08/2016.

Em resposta apresentada em 08/12/2017 (fls. 8/63 do PAF nº 10380.722408/2018-08), o contribuinte informou como origens dos créditos compensados o seguinte:

1. Recolhimentos indevidos a título de contribuições incidentes sobre notas fiscais de serviços prestados por cooperativas de trabalho, no período de Janeiro/2009 a Fevereiro/2014, cujo montante de créditos originários importou em R\$ 5.959.047,46.
2. Recolhimentos maiores que os devidos a título de contribuições atinentes a Riscos Ambientais do Trabalho (RAT), relativos a competências compreendidas entre Novembro/2013 a 13º/2015, cujo montante de créditos originários importou em R\$ 1.456.171,76.

3. Recolhimentos maiores que os devidos a título de contribuições atinentes a Riscos Ambientais do Trabalho (RAT), conforme Informação Fiscal emitida no PAF 10380.730880/2013-00, cujo montante de créditos originários importou em R\$ 1.079.537,88.

O Contribuinte complementou as informações relativas às compensações efetivadas em GFIP, indicando, para cada competência, o valor do crédito original compensado, a competência de origem do crédito e a descrição resumida da origem do crédito.

Da leitura de todas as informações apresentadas pelo contribuinte, confrontadas com dados extraídos dos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil, constatou-se que os valores supostamente oriundos de pagamentos indevidos ou maiores que os devidos, utilizados em compensações nas GFIP das competências novembro/2013, setembro/2015, fevereiro/2016, março/2016, maio/2016, junho/2016, julho/2016 e agosto/2016, não correspondem a créditos previdenciários líquidos e certos, nos estritos termos do art. 170 do Código Tributário Nacional e do art. 89 da Lei nº 8.212/1991. Nas competências em que o contribuinte identifica que seu direito creditório teve como origem as divergências (GFIP x GPS) a título de “RAT a maior”, verificou-se a inexistência de créditos, relativos ao período Maio a Outubro/2012, e a insuficiência/improcedência de créditos, relativos ao período Novembro/2013 a 13º/2015.

Nas análises proferidas nos autos do PAF 10380.722408/2018-08 constatou-se que parte dos créditos que o contribuinte denominou ser originário de “Relatório Fiscal” fora objeto de análise no PAF 10380.730880/2013-00, e, como se tratava de período incluído em Débitos Confessados em GFIP (DCG do período maio a outubro/2012), a apuração de “RAT a maior” serviu para reduzir o montante de débitos levantados naquele período, portanto, não havendo disponibilidade de créditos para utilização em compensação. Tal constatação resultou na glosa total da compensação ocorrida em Novembro/2013.

De acordo com a apuração detalhada no citado PAF 10380.722408/2018-08, os créditos oriundos de divergências (GFIP x GPS), a título de “RAT a maior”, levantados entre setembro/2015 a 13º/2015 restaram improcedentes, e os créditos apurados no período de Novembro/2013 a Agosto/2015 foram insuficientes para quitar os débitos levantados nas competências Agosto e Setembro/2015, resultando na glosa de parte dos valores compensados em Setembro/2015.

No período compreendido entre outubro/2015 a agosto/2016 o contribuinte informou ter utilizado créditos oriundos de recolhimentos de contribuições previdenciárias, do período de janeiro/2009 a fevereiro/2014, incidentes sobre notas fiscais emitidas por cooperativas de trabalho, consideradas indevidas por força de decisão judicial proferida no Recurso Extraordinário nº 595.838/SP, no qual o STF declarou a inconstitucionalidade da contribuição à Seguridade Social de 15% incidente sobre o valor bruto de notas fiscais de prestação de serviços por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho (art. 22, IV, da Lei nº 8.212/1991). Nesse caso, considerando o prazo extintivo de 5 anos para a compensação, o direito creditório relativo a este tipo de contribuição indevida deverá ser apurado a partir da competência de 09/2010, (recolhimentos em 10/2010) até o último mês em que houve recolhimento de contribuições incidentes sobre notas/faturas de cooperativas de trabalho (03/2014, referente à competência fevereiro/2014). Assim, os créditos que o contribuinte apurou e compensou, referentes ao período de Janeiro/2009 a Agosto/2010, estão prescritos

Conclui-se que restaram insuficientes os créditos levantados a título de “cooperativas de trabalho” para suportar as compensações efetivadas no período Outubro/2015 a

Agosto/2016, tendo sido glosados valores compensados nas competências fevereiro/2016, março/2016, maio/2016, junho/2016, julho/2016 e agosto/2016.

Diante de todo o exposto, verificou-se que o contribuinte prestou intencionalmente informações falsas à Receita Federal do Brasil com o intuito de eximir-se do pagamento de débitos previdenciários, mediante a compensação de créditos já prescritos ou inexistentes, e, portanto, não autorizados pela legislação que regula as contribuições sociais previdenciárias. Dessa forma, conforme previsão do § 10 do artigo 89 da Lei nº 8.212, de 1991, foi aplicada a multa isolada, objeto da presente autuação.

A fiscalização juntou cópia do Processo Administrativo Fiscal – PAF nº 10380.722408/2018-08 às fls. 16/180.

A descrição dos fatos e enquadramento legal constam do relatório “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal – Multa Previdenciárias” (fls.6/15).

O cálculo do valor da multa, de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre o valor indevidamente compensado, consta do "Demonstrativo de Apuração – Multas Previdenciárias" (fl. 13).

O Município de Maracanau apresentou Impugnação em 28/05/2018, protocolada na Agência da Receita Federal em Maranguape/CE (fls. 222/255), juntada ao processo em 06/06/2018, conforme Termo de Solicitação de Juntada de fls. 220, alegando o que segue:

DA NOTIFICAÇÃO

1. Transcreve o conteúdo dos relatórios “Descrição dos Fatos e enquadramento Legal – Multas Previdenciárias”, “Demonstrativo de apuração – Multas Previdenciárias” e “Orientações ao Sujeito Passivo”.

DA FUNDAMENTAÇÃO DA NOTIFICAÇÃO

2. Alega que no Relatório Fiscal constam justificativas confusas, com uma imensidão de normas legais expressas, onde, segundo a Auditoria, encontram-se as fundamentações para o lançamento.

DA IMPUGNAÇÃO

DOS LANÇAMENTO E DOS RELATÓRIOS

3. Argumenta que, para a constituição do crédito, há necessidade de que seja feita uma minuciosa verificação da situação definida em lei como fato gerador da contribuição, através de criteriosa análise dessa situação e devidamente esclarecida no Relatório Fiscal, havendo em seguida de ser expedida a regular notificação do sujeito passivo para o exercício de sua plena defesa. Transcreve definição do lançamento (art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN). No entanto, nada disso verificou-se quando da lavratura do débito indicado no Auto de Infração, ocasionando graves lesões à impugnante, que foi prejudicada por formalização de obrigações tributárias inexistentes, sem que tivesse havido a constatação dos fatos geradores das contribuições, e o pior, sem que tivesse tido a chance de contestá-los, por falta da devida clareza.
4. Assim, enquanto não existir o lançamento não se pode falar em crédito.
5. Esta maneira do Fisco procurar o que lhe é devido, empregando meios incompatíveis, bem como a forma de "levantamento forçoso" atenta contra os princípios que norteiam o Estado Democrático de Direito.

6. Alega que o instrumento de lançamento é extremamente iníquo e desarrazoado, ferindo as regras da lógica e do ordenamento jurídico e constitucional, razão pela qual nenhuma eficácia existe na notificação.
7. Observa-se uma diversidade de fatos geradores constantes num mesmo Auto de Infração, onde se constata falta de critérios na apuração das contribuições previdenciárias, confundindo as atividades da Impugnante, as decisões judiciais frequentes com jurisprudência já consolidada e julgando *a priori* como Município fraudulento e sonegador, etc.
8. Ressalta que no corpo do relatório fiscal, houve uma superposição de justificativas, ora referentes a compensações de contribuições oriundas de recolhimentos incidentes sobre nota fiscal de serviços prestados por cooperativas e ora por recolhimentos recolhidos a maior relativos ao RAT ajustado, tornando inviável uma análise lógica.

DO DIREITO DE DEFESA

9. Alega que o direito à ampla defesa e o contraditório foram totalmente alijados nos presentes autos.
10. Argumenta que o presente Auto de Infração é parte de um procedimento fiscal extenso, iniciado sem nenhum procedimento formal mas com comunicados informais ventilado em 08/03/17, concluído quase treze meses depois, e que resultou na lavratura e cientificação ao contribuinte de 02 (dois) instrumentos de lançamento tributário, compostos de mais de 100 folhas.
11. Alega que formular duas defesas de dois Autos de Infração tão extensos, colher documentos, averiguar as mais de 100 folhas, no prazo exíguo de 30 (trinta) dias é humanamente impossível e obsta que o contraditório seja exercitado em sua plenitude e que a defesa seja ampla, eivando de nulidade absoluta o lançamento, que deve ser declarado nulo.
12. Cita o art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal.
13. O Auto de Infração não expressa claramente os fundamentos legais dos lançamentos, apenas descreve uma relação de justificativas, contendo uma imensidão de referências legais, tornando impossível uma defesa melhor desenhada. Ressalta que o relatório fiscal deve conter informações indispensáveis para a sua validade, tais como: contribuições exigíveis; hipóteses de incidência da contribuição; capitulação; etc. Trata-se de lançamentos sem os requisitos de convencimento, qual seja, a informação e a fundamentação, portanto, absolutamente nulos de pleno direito, não produzindo nenhum efeito. Cita doutrina e jurisprudência.

DA IRREGULARIDADE FORMAL DO PROCEDIMENTO POR OFENSA AO ARTIGO 9º, PARÁGRAFO ÚNICO DA PORTARIA Nº 3.014, DE 29/06/2011, DA SRF. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

14. Alega que o procedimento fiscal foi executado sem a necessária emissão de Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – TDPF, na forma prevista na Portaria RFB nº 6.478/2017, que dispõe sobre os procedimentos fiscais e seus respectivos prazos. A observância das disposições da citada Portaria é obrigatória, sob pena de se fazer tabula rasa de princípios constitucionais, tais como o da segurança jurídica, ampla defesa e devido processo legal.

15. Com vistas a assegurar o comando contido nos princípios supramencionados que a Portaria citada prevê prazos máximos para o término da fiscalização, objetivando, assim, evitar que uma determinada fiscalização se perpetue, terminando por instaurar insegurança e incerteza ao contribuinte fiscalizado, que deverá ser informado por meio do "MPF" ou de intimações sobre todos os procedimentos e prorrogações.
16. A lavratura do Auto de Infração, sem o cumprimento do procedimento acima transcrito, acarreta vício daquele, por descumprimento do comando previsto no Art. 9º da citada Portaria.
17. Destaca que o lançamento é atividade administrativa vinculada e, não obstante a clareza da disposição contida no parágrafo único do art. 142 do CTN e do art. 9º da Portaria RFB nº 6.478/17, o agente fiscal autor do Auto de Infração impugnado, não intimou o contribuinte nem do MPF inicial nem das prorrogações do MPF, tendo sido realizadas apenas comunicações verbais, sem que nas mesmas constasse qualquer informação acerca da prorrogação realizada. Cita jurisprudência.

DA FRAUDE, SONEGAÇÃO E CONLUIO.

18. Sobre a ocorrência de sonegação, fraude e conluio, alega ocorrer usurpação de atribuições por parte do agente quando efetua de pronto o julgamento da Prefeitura, crivando-lhe a condição de inidônea e de que não cumpre suas obrigações tributárias, que cometeu atos de fraude de sonegação e conluio, sem atentar para as exigências legais.
19. Tece considerações sobre a fraude e simulação. Fraude entende-se como engano malicioso ou ação astuciosa, promovidos de má-fé, para ocultação da verdade ou fuga ao cumprimento do dever, sendo fraude fiscal a contravenção às leis tributárias ou regras fiscais, como objetivo de fuga ao pagamento do imposto devido.
20. A fraude ou defraudação tributária implica necessariamente violação grave e frontal de deveres tributários principais e acessórios, como falsificar documentos livros fiscais, "fazer caixa dois- etc. Nesse sentido, a fraude tributária ou defraudação são típicos fenômenos da evasão de tributos por meio, quase sempre de comportamentos criminosos.
21. Muito diferente é a "fraude à lei tributária" (fraus legis) que a rigor não se configura uma violação frontal ao ordenamento tributário, mas um procedimento sofisticado pelo qual se busca evitar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.
22. A simulação é instituto de Direito Civil, hodiernamente disciplinada no artigo 167, § 10 do Código Civil, Lei n.º 10.406/2002. A simulação compreende a realização de atos ou negócios jurídicos através de forma prescrita ou não defesa em lei, mas de modo que a vontade formalmente declarada no instrumento oculte deliberadamente a vontade real dos sujeitos da relação jurídica com a finalidade de prejudicar terceiros.
23. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento. Cita doutrina.

24. Fraude não se contunde com sonegação fiscal, posto que fraude é a ação ou omissão que visa impedir a ocorrência do fato, enquanto que sonegação é a ação ou omissão tendente a impedir o conhecimento da ocorrência do fato, ou seja, o aspecto temporal é a linha demarcatória desses dois institutos, pois no primeiro evita-se o fato; no segundo, evita-se o conhecimento do fato que já ocorrera.
25. Aduz que há necessidade de pronunciamento judicial para a declaração de nulidade com base na simulação ou em qualquer outro vício acima catalogados, pois no regime do novo Código Civil "as nulidades devem ser pronunciadas pelo juiz".
26. O que se observa em todo o histórico que resultou no lançamento, é que em nenhuma oportunidade ficou caracterizada a má-fé, o logro, o dolo, etc., por parte do contribuinte. Ao contrário, o que se viu no exposto no item 3.4 é que em nenhum momento a Impugnante usou de má-fé, ou conluio objetivando sonegar contribuições previdenciárias.
27. Ressalta que a própria auditora expressou que houve compensação de créditos oriundos de algumas competências com existência de débitos parcelados, fato que descaracteriza a suposta acusação de fraude, por parte do contribuinte.
28. Por outro lado, caso se concretize a aplicação de multa por fraude, o penalizado é o próprio cidadão do município que verá seus recursos sendo recolhidos aos cofres do INSS, em forma de multa. em detrimento aos benefícios sociais que poderiam trazer aos munícipes.
29. Requer que seja afastada a hipótese de cometimento de fraude, sonegação ou conluio.

DO DIREITO À COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA

DO DIREITO

30. Alega que tem o direito líquido e certo de promover a compensação dos valores recolhidos indevidamente, relativos às contribuições previdenciárias incidentes sobre as notas fiscais de prestação de serviços de cooperativas de trabalho, declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal ao julgar o RE 595.838/SP. Cita legislação.

DO PRAZO DECENAL PARA COMPENSAÇÃO E DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/05.

31. Alega que, em relação aos tributos sujeitos ao regime de lançamento por homologação, como é o caso da contribuição previdenciária patronal, o transcurso do prazo para se pleitear sua restituição ou compensação é de 05 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador acrescido de mais 05 (cinco) anos contados da data em que se operou a homologação tácita, conforme se depreende da análise dos artigos 150 e 168, ambos do Código Tributário Nacional. Cita jurisprudência.
32. Assim, resta mantido o prazo decenal para compensação de valores recolhidos indevidamente a título de contribuições previdenciárias patronais, devendo ser afastadas quaisquer normas legais (Lei Complementar nº 118/2005, v.g.) ou infra-legais em sentido contrário.

DA REVOGAÇÃO DA LIMITAÇÃO À COMPENSAÇÃO ANTERIORMENTE PREVISTA NO ARTIGO 89 DA LEI Nº 8.212/91.

33. Argumenta que a limitação de 30% (trinta por cento) na compensação de créditos de contribuição previdenciárias foi revogada pelos artigos 26 e 79, inciso I, ambos da Lei nº 11.941/09. Dessa forma, tem o direito à compensação integral dos valores indevidamente recolhidos, sem limitação percentual e/ou mensal.

DA INCIDÊNCIA DE CORREÇÃO MONETÁRIA, TAXA SELIC E JUROS DE MORA.

34. Aduz que sobre os valores indevidamente recolhidos deve incidir correção monetária que, por se tratar de mecanismo de recomposição do valor de compra da moeda e não de um acréscimo na dívida, deve ser plena, sob pena de desafiar a proibição constitucional ao confisco, previsto no artigo 150, inciso IV, da CF. Cita jurisprudência.
35. Assim, sobre os valores a serem compensados pela impetrante deve ser aplicada a taxa SELIC, além de juros de mora de 1% (um por cento) ao mês a partir de cada recolhimento indevido, conforme o artigo 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95.

36. Subsidiariamente, deve ser-lhe assegurado, por força do princípio constitucional da isonomia, a aplicação dos mesmos índices de correção monetária e juros aplicados quando da cobrança de seus créditos.

DO RECEIO DE RETALIAÇÃO

37. Alega que a não homologação das compensações efetuadas e cobrar os valores compensados, relativos às contribuições previdenciárias sobre o valor de Notas Fiscais de Prestação de Serviço de Cooperativa de Trabalho, é injustificável e retaliador, uma vez que vai de encontro ao contido nas normas prolatadas.

DA DECISÃO DO STF

38. Manifesta seu inconformismo quanto à decisão de não homologação das compensações, com a glosa dos valores compensados e à aplicação de penalidade por declaração com falsidade, de 150% do valor compensado.

DA ORIGEM DOS VALORES

39. Alega que não foram devidamente mencionados nem constatados todos os valores recolhidos indevidamente, os quais resultam num valor consolidado muito superior ao compensado até o momento, sendo este mais um motivo comprobatório da exclusão de suposto comportamento fraudulento por parte da contribuinte
40. Alega que a Auditora esqueceu de mencionar e inserir no cálculo, os valores lançados em Ação Fiscal, processo 10380.727230/2014-50, DEBCAD 51.066.859-3, no valor atualizado de R\$ 7.404.104,45, que se encontra devidamente parcelado, inicialmente nos moldes da Lei nº 12.810/13 e posteriormente nos termos da Lei nº 13.485/17 (PREM) e, ainda, já parcialmente pago.
41. Portanto, ao se considerar todos os recolhimentos indevidos, a auditoria verificará, facilmente que o Município possuía o crédito líquido e certo,

que os valores recolhidos indevidamente superam ao valor já compensado e que não se constata nenhuma fraude por parte da impugnante.

DO PEDIDO

42. Entende ter sido açodada as interpretações dadas, efetuando o lançamento, ora equivocado, ora retaliador, de fatos geradores não ocorridos, caracterizando erro na Notificação desde sua edificação basilar indo até seu cálculo final.

Requer:

43. Tornar insubsistentes os lançamentos objeto dos Autos de Infração n.º 10380.722408/2018-08, por absoluta falta de fundamentação, de vez que inexistiu o detalhamento devido e necessário no relatório fiscal, com prejuízo ao oferecimento da defesa, para que outro seja produzido ao amparo da lei e que possa oferecer condições de defesa.
44. Que seja nulo o presente Auto de Infração por ausência dos procedimentos fiscais devidamente formalizados.
45. Que sejam homologados os valores compensados resultantes de recolhimentos indevidos de contribuições previdenciárias, incidentes sobre as notas fiscais de prestação de serviços de cooperativas de trabalho.
46. Que sejam desconsideradas as hipóteses de fraude, sonegação e conluio.
47. A produção no decorrer processual de todas as demais provas possíveis e permitidas em direito, inclusive juntadas de documentos novos e, principalmente, perícia, no sentido de aferir se os cálculos estão corretos.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**, por meio do Acórdão de e-fls. 256 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação improcedente**, com a **manutenção** do crédito tributário. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2013 a 31/08/2016

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Descabida a declaração de nulidade, por cerceamento do direito de defesa, quando o relatório fiscal e seus anexos contêm a descrição pormenorizada dos fatos imputados ao sujeito passivo, indicam os dispositivos legais que ampararam o lançamento e expõem de forma clara e objetiva os elementos que levaram a fiscalização a concluir pela efetiva ocorrência dos fatos jurídicos desencadeadores do liame obrigacional.

TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL - TDPF. AUDITORIA DE COMPENSAÇÕES. DISPENSA.

O Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - TDPF é dispensado nos procedimentos de análise de compensações ou de lançamento de multas isoladas decorrentes dessa análise.

MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO DO ART. 89, § 10º DA LEI n.º 8.212/91.

Na hipótese de compensação indevida, e uma vez constatado não serem verdadeiras as declarações apresentadas pela empresa, é correta a aplicação da multa isolada no percentual de 150%, calculada com base no valor total das contribuições indevidamente compensadas.

APRESENTAÇÃO DE PROVAS. PRECLUSÃO.

As provas documentais devem ser apresentadas no momento da impugnação, sob pena de preclusão, excetuado fundado motivo para não tê-lo feito naquela oportunidade.

PERÍCIA. REQUISITOS ESPECÍFICOS.

A realização de perícia, além do cumprimento dos requisitos legais pertinentes (Decreto nº 70.235/1972), exige a demonstração da efetiva existência de questão que demande conhecimentos específicos para dirimi-la.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada e procurando demonstrar a improcedência do lançamento, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 256 e ss), repisando, em grande parte, os argumentos apresentados em sua impugnação.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário interposto.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Preliminares.

2.1. Preliminar de nulidade do lançamento.

Preliminarmente, o recorrente insiste na tese, segundo a qual, restara impossibilitado de se defender por absoluta inconsistência do relatório fiscal, além de pontuar a necessidade de que os relatórios fiscais sejam claros e bem delineados para possibilitar ao contribuinte uma análise mais segura da acusação fiscal.

É certo que a constituição do crédito tributário, por meio do lançamento de ofício, como atividade administrativa vinculada, exige do Fisco a observância da legislação de regência, a fim de constatar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível (art. 142 do CTN). A não observância da legislação que rege o lançamento fiscal ou a falta de seus requisitos, tem como consequência a nulidade do ato administrativo, sob pena de perpetuar indevidamente cerceamento do direito de defesa.

Contudo, entendo que não assiste razão ao recorrente, estando hígida a exigência em epígrafe, não havendo que se falar em prejuízo à ampla defesa.

Conforme bem pontuado pela DRJ, a descrição dos fatos e sua fundamentação legal consta do relatório “Descrição dos fatos e enquadramento legal – Multas Previdenciárias” (fls. 7/12), que integra o Auto de Infração, no qual a Auditora Fiscal descreve o procedimento de Auditoria de Compensações realizado no Município. De acordo com o relatado pela Auditoria, trata-se de Auditoria de Compensações de contribuições previdenciárias efetuadas em Guia de

Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social, objeto do Processo Administrativo Fiscal – PAF nº 10380.722408/2018-08, que resultou na não homologação de compensações de contribuições previdenciárias efetuadas pelo Município, com a constatação de que foram realizadas com falsidade de informação.

Na descrição dos fatos a fiscalização informa o período analisado, as GFIP examinadas, as informações prestadas pelo contribuinte e as conclusões da análise, descritas nos itens 4 a 13 do relatório “Descrição dos fatos e enquadramento legal – Multas Previdenciárias”.

No presente caso, a autoridade agiu em conformidade com os dispositivos legais que disciplinam o lançamento, discriminando no relatório “Descrição dos fatos e enquadramento legal – Multas Previdenciárias” os dispositivos legais aplicáveis ao caso, além de descrever, de forma detalhada, os motivos que ensejaram a aplicação da multa isolada.

Como bem assentado pela decisão de piso, o lançamento em comento seguiu todos os passos para sua correta formação, conforme determina o art. 142 do Código Tributário Nacional, quais sejam: (a) constatação do fato gerador cominado na lei; (b) caracterização da obrigação; (c) apuração do montante da base de cálculo; (d) fixação da alíquota aplicável à espécie; (e) determinação da exação devida – valor original da obrigação; (f) definição do sujeito passivo da obrigação; e (g) lavratura do termo correspondente, acompanhado de relatório discriminativo, tudo conforme a legislação.

Dessa forma, não procede o argumento acerca da nulidade do lançamento, eis que não se vislumbra ofensa à ampla defesa, tendo em vista estarem descritos os todos os motivos para constituição do crédito; os fatos geradores que ensejaram a aplicação da multa isolada; a base de cálculo utilizada; os fundamentos legais; o Relatório fiscal e os seus relatórios de lançamentos, além da certeza de que foram oferecidas totais condições para que o contribuinte pudesse compreender perfeitamente os procedimentos adotados pela auditoria fiscal.

2.2. Preliminar de cerceamento do direito de defesa.

O contribuinte também insiste na tese, segundo a qual, houve cerceamento do seu direito de defesa, eis que fora conferido apenas o exíguo prazo de 30 (trinta) dias para a apresentação de sua defesa, o que não seria razoável ante a complexidade da questão posta.

Pois bem. A reclamação de que o tempo seria demasiado exíguo para documentar a defesa dos questionamentos altamente complexos não procede. Isso porque, este é o prazo determinado na legislação do processo administrativo-fiscal, Decreto nº 70.235, de 1972, art. 15:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Conforme bem pontuado pela decisão recorrida, a pretensão do sujeito passivo de ver reconhecida a nulidade do lançamento em função de suposto cerceamento de defesa pela exiguidade do prazo para impugnar esbarra na previsão normativa que fixa esse prazo, razão pela qual, nesse ponto, a pretensão deve ser rejeitada, descabendo à esfera administrativa alterar os prazos legalmente previstos, em observância ao princípio da legalidade estrita, ao qual a Administração está sujeita.

Para além do exposto, cumpre destacar que o cerceamento do direito de defesa se dá pela criação de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária, ou então pelo óbice à ciência do auto de infração, impedindo a contribuinte de se manifestar sobre os documentos e provas produzidos nos autos do processo, hipótese que não se verifica *in*

casu. O contraditório é exercido durante o curso do processo administrativo, nas instâncias de julgamento, não tendo sido identificado qualquer hipótese de embaraço ao direito de defesa do recorrente.

Não vislumbro, no caso em questão, o alegado cerceamento do direito de defesa, eis que a fiscalização descreveu a acusação fiscal, e, inclusive, o contribuinte revelou ter pleno conhecimento dos fatos imputados. Não houve a criação de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária, ou mesmo o óbice à ciência do auto de infração, impedindo o contribuinte de se manifestar sobre os documentos e provas produzidos nos autos do processo.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente arts. 142 do CTN e 10 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade do lançamento ou mesmo do feito.

3. Mérito.

Conforme narrado, trata o processo em epígrafe de lançamento de crédito tributário relativo à aplicação de multa isolada, no valor de R\$ 6.607.457,16 (seis milhões, seiscentos e sete mil, quatrocentos e cinquenta e sete reais e dezesseis centavos), por compensação de contribuições previdenciárias com falsidade de declaração, declaradas em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, das competências compreendidas entre novembro de 2013 a agosto de 2016.

No tocante à multa isolada no percentual de 150%, em face da compensação indevida, incidente sobre o valor total do débito compensado, nos termos do § 10º, do art. 89, da Lei nº 8.212, de 1991, cabe pontuar que a motivação para a sua aplicação consta da seguinte forma no Relatório Fiscal (e-fls. 32 e ss):

[...] Em Procedimento de Auditoria de Compensações em GFIP, o contribuinte foi intimado a demonstrar a origem dos créditos utilizados nas compensações realizadas nos períodos 2013 / 2014 / 2015 / 2016, referentes às competências a seguir identificadas.

(...)

2. De acordo com as informações prestadas pelo contribuinte os créditos utilizados em compensações foram decorrentes de diversos recolhimentos indevidos ou maiores que os devidos, na forma discriminada nos autos do PAF nº 10380.722408/2018-08, quais sejam:

a. Recolhimentos indevidos a título de contribuições incidentes sobre notas fiscais de serviços prestados por cooperativas de trabalho, no período de Janeiro/2009 a Fevereiro/2014, cujo montante de créditos originários importou em R\$ 5.959.047,46;

b. Recolhimentos maiores que os devidos a título de contribuições atinentes a Riscos Ambientais do Trabalho (RAT), relativos a competências compreendidas entre Novembro/2013 a 13º/2015, cujo montante de créditos originários importou em R\$ 1.456.171,76;

c. Recolhimentos maiores que os devidos a título de contribuições atinentes a Riscos Ambientais do Trabalho (RAT), conforme Informação Fiscal emitida no PAF 10380.730880/2013-00, cujo montante de créditos originários importou em R\$1.079.537,88.

3. O Contribuinte complementou as informações relativas às compensações efetivadas em GFIP, indicando, para cada competência, o Valor do Crédito Original Compensado,

a Competência de Origem do Crédito e a Descrição Resumida da Origem do Crédito, conforme quadro síntese abaixo.

4. Da leitura de todas as informações apresentadas pelo contribuinte, confrontadas com os dados extraídos dos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil, constatou-se que os valores supostamente oriundos de pagamentos indevidos ou maiores que os devidos, utilizados em compensações nas GFIP das competências **novembro/2013, setembro/2015, fevereiro/2016, março/2016, maio/2016, junho/2016, julho/2016 e agosto/2016**, não correspondem a créditos previdenciários líquidos e certos, nos estritos termos do art. 170 do Código Tributário Nacional e do art. 89 da Lei nº 8.212/1991.

5. Ocorre que nas competências em que o contribuinte identifica que seu direito creditório teve como **origem as divergências (GFIP x GPS) a título de “RAT a maior”**, verificou-se a inexistência de créditos, relativos ao período Maio a Outubro/2012, e a insuficiência/improcedência de créditos, relativos ao período Novembro/2013 a 13º/2015.

6. Nas análises proferidas nos autos do PAF 10380.722408/2018-08 constatou-se que parte dos créditos que o contribuinte denominou ser originário de “Relatório Fiscal” fora objeto de análise no PAF 10380.730880/2013-00, e, como se tratava de período incluído em Débitos Confessados em GFIP (DCG do período maio a outubro/2012), a apuração de “RAT a maior” serviu para reduzir o montante de débitos levantados naquele período, portanto, não havendo disponibilidade de créditos para utilização em compensação. Tal constatação resultou na glosa total da compensação ocorrida em **Novembro/2013**.

7. De acordo com a apuração detalhada no citado PAF 10380.722408/2018-08, os créditos oriundos de divergências (GFIP x GPS), a título de “RAT a maior”, do período compreendido entre Novembro/2013 a 13º/2015, restaram improcedentes, quanto àqueles levantados entre setembro/2015 a 13º/2015, e, insuficientes, quanto ao montante apurado entre Novembro/2013 a Agosto/2015, para quitar os débitos levantados nas competências Agosto e Setembro/2015, resultando na glosa de parte dos valores compensados em **Setembro/2015**.

8. Com relação às compensações efetuadas no período compreendido entre Outubro/2015 a Agosto/2016, o contribuinte informou ter utilizado créditos oriundos de recolhimentos de contribuições previdenciárias incidentes sobre notas fiscais emitidas por cooperativas de trabalho, consideradas indevidas por força de decisão judicial proferida no Recurso Extraordinário nº 595.838/SP, no qual o STF declarou a inconstitucionalidade da contribuição à Seguridade Social de 15% incidente sobre o valor bruto de notas fiscais de prestação de serviços por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho (art. 22, IV, da Lei nº 8.212/1991).

9. O contribuinte informou ainda que tais créditos a título de “cooperativa de trabalho” foram apurados, originariamente, no período de Janeiro/2009 a Fevereiro/2014.

10. Ocorre que a suprarreferida declaração de inconstitucionalidade transitou em julgado em 09/03/2015, e, conforme Solução de Consulta Cosit nº 152, de 17/06/2015, somente a partir desta decisão transitada em julgado, a contribuição de 15% sobre o valor bruto de notas fiscais de serviços prestados por cooperativas passou a não ser mais devida. Como consequência, os pagamentos já efetuados são considerados indevidos e passíveis de restituição ou compensação, sujeitos à análise concreta do efetivo direito, observado o prazo extintivo do art. 168 do CTN e os procedimentos constantes da IN RFB nº 1.300/2012, com destaque, no caso, para os arts. 56 a 59, no que toca à compensação.

11. Neste caso, considerando o prazo extintivo de 5 anos, o direito creditório relativo a este tipo de contribuição indevida deverá ser apurado a partir da competência de Setembro/2010, (recolhimentos em outubro/2010) até o último mês em que houve recolhimento de contribuições incidentes sobre notas/faturas de cooperativas de trabalho (Março/2014 – referente à competência Fevereiro/2014).

12. Constatou-se, desta forma, que os créditos que o contribuinte apurou e compensou, referentes ao período de Janeiro/2009 a Agosto/2010, estão prescritos, em estrita observância ao prazo extintivo constante do art. 168 da Lei n' 5.172 de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional.

13. Sendo assim, conclui-se que restaram insuficientes os créditos levantados a título de "cooperativas de trabalho" para suportar as compensações efetivadas no período Outubro/2015 a Agosto/2016, tendo sido glosados valores compensados nas competências fevereiro/2016, março/2016, maio/2016, junho/2016, julho/2016 e agosto/2016.

14. Diante de todo o exposto, verificou-se que o contribuinte prestou intencionalmente informações falsas à Receita Federal do Brasil com o intuito de eximir-se do pagamento de débitos previdenciários, mediante a compensação de créditos já prescritos ou inexistentes, e, portanto, não autorizados pela legislação que regula as contribuições sociais previdenciárias.

15. Por fim, conforme previsão do § 10 do artigo 89 da Lei nº 8.212, de 1991, quando comprovada falsidade da declaração, aplica-se multa isolada, objeto da presente autuação.

Em suma, a autoridade fiscal motivou a imposição da multa isolada de 150% com base nos seguintes argumentos: (i) ausência de liquidez e certeza dos créditos compensados; (ii) inexistência de créditos e a insuficiência/improcedência de créditos; (iii) inclusão de valores de contribuições previdenciárias já alcançadas pelo instituto da prescrição.

A meu ver, os fatos narrados na acusação fiscal, não são motivos suficientes para justificar a existência do elemento subjetivo do dolo de oferecimento de crédito sabidamente inapropriado para a compensação de contribuições previdenciárias.

A começar, não é possível concluir que houve dolo sob o fundamento de que o sujeito passivo teria incluído valores de contribuições previdenciárias já alcançadas pelo instituto da prescrição, pois, da mesma forma, havia certa dúvida sobre a contagem prazo prescricional para a repetição do indébito, tratando-se, portanto, de controvérsia na interpretação e aplicação do direito, ausente o dolo de compensar valores sabidamente indevidos.

Para além do exposto, o fato de ser indevida a compensação não implica, necessariamente, reconhecer a falsidade da declaração por parte do sujeito passivo. A esse respeito, tem-se que a própria Receita Federal do Brasil reconhece a inconstitucionalidade da contribuição à Seguridade Social de 15% incidente sobre o valor bruto de notas fiscais de prestação de serviços por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho (art. 22, IV, da Lei nº 8.212/1991), inclusive deferindo, administrativamente, pedidos de restituição ou compensação, desde que obedecido ao disposto nos atos normativos que regem a matéria.

Trata-se, a meu ver, de indício da origem do crédito que, não obstante ser insuficiente para afastar a acusação fiscal acerca da falta da comprovação da origem dos créditos compensados, eis que não há maiores informações nos autos sobre os valores efetivamente pagos, acompanhado do discriminativo do crédito, a meu ver, tal fato é suficiente para, atrelado ao contexto do caso concreto, afastar a imposição da multa isolada no percentual de 150%.

A aplicação da multa isolada se legitimaria, por exemplo, nos casos em que o crédito fosse absolutamente inexistente e tivesse sido criado artificialmente para realizar a compensação. No presente caso, a existência do crédito era razoável (embora não comprovada pelo sujeito passivo), ao passo que reconhecida a inconstitucionalidade da contribuição à Seguridade Social de 15% incidente sobre o valor bruto de notas fiscais de prestação de serviços por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho (art. 22, IV, da Lei nº 8.212/1991), o

que, a meu juízo, revestiria o pedido administrativo com o manto da boa-fé e da moralidade, não cabendo acusação de falsidade.

Embora se reconheça que é irrelevante a intenção do agente para a atribuição da responsabilidade por infrações da legislação tributária (art. 136, do CTN), tem-se que, no caso, as circunstâncias afastam a presunção levantada pela fiscalização de que o contribuinte agiu, deliberadamente, compensando créditos inexistentes, com o intuito de reduzir a imposição tributária.

Ademais, conforme preconiza o art. 112, do CTN, a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos.

Nesse sentido, entendo que caberia ao agente fiscal demonstrar, com exatidão, que o contribuinte tinha ciência da falsidade da compensação efetuada, tendo absoluta ciência das circunstâncias narradas, não sendo possível presumir o intuito doloso do recorrente ante a falta de comprovação da origem dos créditos compensados, eis que, o conjunto fático-probatório não conduz a um juízo de certeza no sentido de que o contribuinte tinha ciência e domínio da situação posta, ou seja, de que agiu com dolo.

No caso em questão, percebo que o sujeito passivo defendeu administrativamente, nos autos do Processo nº 10380.722408/2018-08, a legitimidade da compensação efetuada, demonstrando que a controvérsia é eminentemente jurídica, pautada na divergência de interpretação acerca da possibilidade de se compensarem créditos parcelados, bem como de se compensarem créditos apurados em relação às competências pretéritas e, ainda, constato a existência de divergências sobre os valores apurados para a pretendida compensação, cujo ônus não se desincumbiu, sendo que tais fatos não denotam, a meu ver, como entendeu a acusação fiscal, o dolo do sujeito passivo.

Vale repetir: deve ser demonstrado e comprovado, no caso concreto, a real intenção do agente para a prática efetuada, ou seja, o elemento subjetivo do dolo, não podendo a acusação se basear em presunções. Não há nos autos, por parte da fiscalização tributária, a comprovação da falsidade exigida na aplicação da multa isolada de 150%, eis que os documentos e as informações trazidos pelo contribuinte eram verdadeiros, só não se prestavam à operação de compensação pretendida na GFIP.

A falta de comprovação da origem dos créditos compensados é motivo suficiente para a glosa da compensação, contudo, não é possível presumir, simplesmente ante essa circunstância, como fez a acusação fiscal, o dolo do sujeito passivo.

Dessa forma, entendo que deve ser cancelada a multa isolada de 150% aplicada pela fiscalização.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para rejeitar as preliminares e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, a fim de reconhecer a improcedência da multa isolada de 150% aplicada pela fiscalização.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite

Fl. 16 do Acórdão n.º 2401-011.320 - 2ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10380.723121/2018-97