



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

Processo nº 10510.721076/2015-61
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-003.672 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de junho de 2017
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente FUNDO MUNICIPAL DE SAUDE DE NOSSA SENHORA DO SOCORRO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2014 a 31/12/2014

CRÉDITO TRIBUTÁRIO INEXISTENTE. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. GLOSA.

É vedada a compensação de contribuições previdenciárias se ausentes os atributos de liquidez e certeza do crédito compensado. A compensação de contribuições previdenciárias com créditos não materialmente comprovados será objeto de glosa e consequente lançamento tributário.

COMPENSAÇÃO. MULTA DE 150% POR FALSIDADE NA DECLARAÇÃO. NORMA LEGAL QUE NÃO EXIGE O DOLO. FALSIDADE CARACTERIZADA POR DECLARAÇÃO DA EXISTÊNCIA DE CRÉDITO LÍQUIDO E CERTO QUE NA REALIDADE JURÍDICA NÃO EXISTE.

Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento). A norma legal não exige dolo expressamente o que deixa tal sanção submetida à regra geral das infrações tributárias prevista no Código Tributário Nacional. A responsabilidade por infrações independe da intenção do agente. Se o contribuinte declara possuir crédito líquido e certo que, na realidade, não revelam ter tais qualidades, está caracterizada a falsidade, a informação diversa da realidade jurídica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(Assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(Assinado digitalmente)

Daniel Melo Mendes Bezerra - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Dione Jesabel Wasilewski, José Alfredo Duarte Filho, Marcelo Milton da Silva Risso, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra o Acórdão nº 08-35.149 - 6ª Turma da DRJ/FOR (fls. 2.092/2.102), que julgou improcedente a impugnação apresentada para desconstituir os seguintes lançamentos:

- Auto de Infração de Obrigação Principal DEBCAD nº 51.066.208-0, no qual foi lançada glosa de compensação indevida de contribuições, informadas em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP.
- Auto de Infração DEBCAD nº 51.066.209-9, com multa isolada de 150%.

O Relatório Fiscal informa que os valores compensados foram glosados integralmente e foi aplicada a multa isolada de 150% dos valores compensados, uma vez que:

Ao contrário do defendido pelo contribuinte, o reenquadramento no CNAE para o código 8630-5/03 (atividade médica ambulatorial restrita a consultas) não está correto, tendo em vista que a maioria dos segurados do órgão fiscalizado são agentes de saúde e devem ser enquadrados no código 8690-9/99 (outras atividades de atenção à saúde humana não especificados anteriormente), conforme documento de fls. 504/527.

O código correto (8690-9/99) prevê no ano de 2009 a alíquota de 1% e nos anos de 2010 a 2014 a alíquota de 2%. O código reenquadrado equivocadamente, prevê alíquota de 2% para o ano de 2009 e 1% no ano de 2010 a 2014. Mesmo que se considere o reenquadramento correto, o que não está, conforme fl. 21, não houve o pagamento a maior, tendo em vista que na grande maioria (79%) das competências, fora utilizado, de forma equivocada, o FAP 0,5%, o que transformou a alíquota de 2% em 1%.

O valor compensado, 5,46% sobre o total da remuneração da folha de pagamento, mais 1% de atualização pela taxa SELIC, é resultado da soma de 2,46% (diferença do reenquadramento do RAT/FAP) com 2,5% referentes a contribuição de terceiros.

Segundo a Fiscalização, a compensação foi equivocada, tendo em vista a inexistência de crédito referente a RAT e a impossibilidade de utilizar contribuição a terceiros

para compensar RAT. Ainda sobre a inviabilidade da compensação glosada, tem-se a falta de autorização judicial para a validar a compensação.

O relatório fiscal menciona ainda que, as GFIP das competências 11/2014 a 13/2014, tem como origem o período compreendido entre 09/2013 a 10/2014, ou seja, realizou a compensação de períodos que ainda não tinham sido transmitidos através de GFIP, aumentando o seu crédito fictício.

A Fiscalização concluiu como falsas as declarações feitas pelo contribuinte, uma vez que os créditos utilizados para a compensação eram claramente inexistentes, tendo em vista que mesmo considerando correto o reenquadramento feito pela empresa, ainda assim esta não teria crédito a ser compensado.

Irresignado com o lançamento, sujeito passivo apresentou a impugnação que dormita às fls. 537/563.

A decisão de primeira instância foi exarada às fls.2.092/2.102. Transcreve-se abaixo a sua ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2013 a 31/12/2014

RAT. MUNICÍPIO. ATIVIDADE PREPONDERANTE POR ESTABELECIMENTO COM CNPJ PRÓPRIO. FAP. COMPETÊNCIA PARA O CÁLCULO.

A apuração da atividade preponderante do município segue as mesmas regras das empresas em geral, levando-se em consideração o grau de risco da atividade de cada estabelecimento individualizado por CNPJ próprio. O Fator Acidentário de Prevenção - FAP é um fator que reduz em até cinquenta por cento ou aumenta em até cem por cento a alíquota do RAT, sendo calculado pelo Ministério da Previdência Social, com base nos índices de frequência, gravidade e custo das doenças e lesões por empresa. Da decisão proferida cabe recurso, no prazo de trinta dias, no âmbito do Ministério da Previdência Social, que examinará a matéria em caráter terminativo.

RAT. CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS DIVERSOS. TERCEIROS. As contribuições destinadas a outras entidades (terceiros), instituídas com fulcro no art. 240 da Constituição Federal de 1988 não se confundem com a contribuição instituída na Lei no 8.212/1991, art. 22, II (RAT) com base no art. 195, I, "a", da mesma carta constitucional. A compensação somente pode ser efetuada com parcelas de contribuição da mesma espécie. É vedada a compensação das contribuições previdenciárias com as contribuições destinadas a outras entidades e fundos.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA.FALSIDADE NA DECLARAÇÃO. MULTA ISOLADA. PROVA.

Quando há compensação indevida com falsidade na declaração apresentada pelo sujeito passivo, este estará sujeito à multa isolada prevista no art. 89, §10, da Lei no 8.212/1991. Se o Auditor Fiscal discorreu sobre a ausência de amparo legal e de medida judicial que albergasse a compensação do órgão público, resta comprovada a falsidade da declaração da compensação indevida, mormente porque seus agentes sabem que apenas podem fazer o que a lei permite, estando totalmente adstritos às normas legais. Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Cientificado do inteiro teor da decisão em 03/05/2016 (fl.2.109), o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário, tempestivamente, em 31/05/2016 (fls. 2.112/2.142), alegando, em síntese, que:

É nulo o acórdão de piso, tendo em vista que não considerou todos os documentos acostados e indeferiu o pedido de realização de perícia, o que era imprescindível para a sua plena defesa.

A atividade prestada pelo Fundo Municipal de Saúde é de baixa e média complexidade, sendo leve o risco de acidente de trabalho, devendo sua alíquota ser fixada em 1%, nos termos do artigo 72, II da Instrução Normativa RFB nº 971/2009. Juntou julgados do STJ, fls. 2.119/2.121, que tratam como leve, os riscos da atividade exercida pela administração pública.

Não é necessária autorização judicial para a redução de alíquota, tendo em vista que o parecer PGFN/CRJ/N. 2120/2011, recomenda a não interposição de recurso ou contestação nesses casos. Juntou julgados do TRF 5ª Região fls. 2.127/2.128 que coadunam com a tese do baixo risco das atividades desenvolvidas pela administração pública.

Há correspondência entre os códigos CNAE e FPAS, sendo plenamente cabível a compensação entre RAT e Contribuições para Terceiros.

Contesta também a aplicação da multa isolada, pedindo a sua reavaliação.

Por fim, pede a nulidade o cancelamento do crédito tributário previsto nos autos infracionais.

É o relatório.

Voto

Daniel Melo Mendes Bezerra, Conselheiro Relator

Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche aos demais requisitos de admissibilidade, devendo, pois, ser conhecido.

Preliminarmente

Da ausência de nulidade

Não prospera a tese de nulidade levantada pelo contribuinte, tendo em vista que cabe ao órgão julgador decidir sobre a necessidade ou não de perícia para a formação de seu convencimento.

Os documentos colacionados aos autos, principalmente os de fls. 504/527, são suficientes para a formação do convencimento do julgador, sendo prescindível a realização da perícia.

Ainda sobre a nulidade do acórdão de piso, aduziu o contribuinte que o mesmo era nulo, uma vez que não houve a menção e a análise de todos os documentos acostados. Também não prospera o presente argumento, tendo em vista que o acórdão impugnado fora produzido através da análise e valoração de todos os documentos apresentados pelo contribuinte, sendo dispensável a menção expressa de cada um deles.

Dessa forma, não procede a arguição de nulidade efetuada pelo recorrente.

Dos motivos para a Glosa de Compensação

Diferença entre RAT/FAP

De início, é de bom grado salientar que a glosa ora contestada baseia-se na inexistência de crédito a ser compensado.

Ao explicar a origem dos créditos oriundos do RAT, o contribuinte alega que houve pagamento a maior, tendo em vista o reenquadramento do CNAE 8690-9/99 que prevê a alíquota de 2% para o CNAE 8630-5/03 que prevê a alíquota de 1%, sendo a diferença entre alíquotas a origem do crédito compensando.

Colacionou entendimentos jurisprudenciais, no sentido de reconhecer o baixo risco das atividades da administração pública e mencionou parecer da PGFN recomendando a não interposição de recursos ou qualquer meio de contestação, no sentido de reconhecer que as atividades da administração pública devem ser analisadas de acordo com o CNPJ individualizado de cada órgão.

Os argumentos do contribuinte vão de encontro à sua própria tese. Os julgados colacionados, assim como todos os fundamentos de seu posicionamento, referem-se a administração pública em geral e as suas atividades burocráticas. O caso em tela analisa um órgão responsável pela saúde pública que tem agentes de saúde como maioria dos segurados, não se enquadrando nos casos analisados nos julgados colacionados.

O parecer alegado pelo recorrente fora fielmente seguido, já que a Fiscalização levou em consideração apenas os segurados do CNPJ 06.113.056/0001-39 (Fundo Municipal de Saúde de Nossa Senhora do Socorro). Nesses termos, também menciona a Solução de Consulta RFB/Cosit nº 44/2014.

O artigo 202, §3º, do Decreto 3.048/99, assim define a atividade preponderante da empresa:

Art. 202. A contribuição da empresa, destinada ao financiamento da aposentadoria especial, nos termos dos arts. 64 a 70, e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho corresponde à aplicação dos seguintes percentuais, incidentes sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, ao segurado empregado e trabalhador avulso:

(...)

§ 3º Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

Da análise dos documentos de fls. 504/527, sob a ótica do artigo supramencionado, conclui-se que o enquadramento correto é o CNAE 8690-9/99, tendo em vista que a maioria dos segurados encontram-se no referido código. O enquadramento correto (CNAE 8690-9/99) traz a alíquota de 2%, nos termos do anexo V do RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, com redação dada pelo Decreto 6.957/09. Portanto, inexistente qualquer crédito a ser compensado, tendo em vista que o reenquadramento no CNAE que daria ensejo ao suposto crédito compensado, é contrário à lei e, conseqüentemente, inválido.

Mesmo considerando, apenas a título de esclarecimento, que o reenquadramento está correto, ainda assim inexistente crédito a ser compensado, uma vez que na maioria das competências analisadas foi utilizado, erroneamente, o FAP de 0,5% para ajustar a alíquota do RAT, conforme relatório fiscal de fl. 20, portanto, em nenhum momento houve recolhimento a maior capaz de ensejar a compensação glosada pelo Fisco.

Contribuição para terceiros

Completamente descabido o entendimento do contribuinte de que há ligação entre o código CNAE e o código FPAS. Os referidos códigos tratam de contribuições completamente diferentes, inexistindo qualquer relação entre os dois capaz de ensejar a compensação entre um e outro.

Preceitua o artigo 251, §2º do RPS:

Art. 251. A partir de 1º de janeiro de 1992, nos casos de pagamento indevido ou a maior de contribuições, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte pode efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importâncias correspondentes a períodos subseqüentes.

(...)

§ 2º A compensação somente poderá ser efetuada com parcelas de contribuição da mesma espécie.

Ainda no sentido da irregularidade da compensação realizada, prevê o artigo 59 da Instrução Normativa RFB 1.300/12

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

Corroborando com o entendimento de que as contribuições compensadas são de espécie distintas, estabelecem os arts. 195, I, “a” e 240, ambos da Constituição Federal, abaixo transcritos:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

Art. 240. Ficam ressalvadas do disposto no art. 195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical.

Ainda sobre o acerto da glosa, tem-se o julgado do CARF no acórdão 2401-004.030, relatado por Arlindo da Costa e Silva:

(...)CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. COMPENSAÇÃO. TITULARIDADE DO CRÉDITO. Somente poderão ser utilizados na compensação de contribuições previdenciárias os créditos líquidos e certos de titularidade do próprio sujeito passivo em face da Fazenda pública decorrentes do recolhimento indevido ou a maior que o devido das parcelas referidas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212/91. CRÉDITO TRIBUTÁRIO INEXISTENTE. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. GLOSA. É vedada a compensação de contribuições previdenciárias se ausentes os atributos de liquidez e certeza do crédito compensado. A compensação de contribuições previdenciárias com créditos não materialmente comprovados será objeto de glosa e consequente lançamento tributário, revertendo ao sujeito passivo o ônus da prova em contrário. PENALIDADE PECUNIÁRIA. VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. INOCORRÊNCIA. (...).

O arcabouço legal, assim como o entendimento da esfera administrativa supramencionados são claros quanto a identidade e a impossibilidade de compensação entre as contribuições de espécies distintas, não restando saída diversa da manutenção da glosa apurada pelo Fisco.

Da Multa Isolada

De acordo com a Fiscalização, o sujeito passivo praticou as condutas abaixo relacionadas que, no seu entendimento, justificaram a aplicação da multa isolada:

a) O contribuinte alegou diferença de RAT/FAP para justificar os valores compensados, no entanto, conforme descrito acima neste relatório fiscal, os percentuais de RAT e os fatores FAP informados não foram superiores ao devido, mesmo que se considerasse correto o código 8630-5/03 na CNAE (Atividade médica ambulatorial restrita a consultas) como atividade preponderante. Inclusive, porque os recolhimentos feitos não superaram os valores declarados na GFIP, mesmo considerando esse reenquadramento como correto, já que em 79% das competências do período de origem do suposto crédito o FAP foi informado no valor mínimo de 0,50. Portanto, houve falsidade nessa declaração com a inserção de créditos inexistentes de fato;

(...)

Conforme descrito acima, no item 8 deste relatório fiscal, o contribuinte disse que utilizou o percentual de 5,46% sobre o valor da folha de pagamento para encontrar o valor mensal compensado e que este percentual é a soma de 2,96% de diferença de RAT/FAP com 2,5% de diferença de Terceiros. Ao compensar esse percentual, a título de contribuição para os Terceiros com origem no reenquadramento de RAT/FAP, o contribuinte inseriu evidentemente créditos inexistentes de fato, já que a contribuição para os Terceiros não tem relação com o RAT/FAP;

(...)

Na fiscalização constatou-se, conforme demonstrado acima neste relatório fiscal e tendo em vista os documentos anexos, que essa compensação teve início com as GFIP das competências 09/2013 e 10/2013 enviadas em 19/11/2013. No entanto, o contribuinte, de forma incoerente com as suas alegações, informou na GFIP da competência 10/2014, no campo compensação, como origem do crédito o período de 10/2013 a 07/2014 e nas GFIP das competências 11/2014 a 13/2014 como origem do crédito o período de 09/2013 a 10/2014. Assim, incluiu competências que ainda não tinham sido enviadas, quando ele iniciou a compensação, ou seja, aumentou o seu crédito fictício com fatos posteriores ao início da compensação.

A inserção de crédito inexistente na GFIP caracteriza a falsidade da declaração e, consequentemente, enseja a aplicação da multa de 150%, prevista no artigo 89, § 10 da Lei 8.212/91. Nesse sentido entende a jurisprudência administrativa majoritária desse CARF, conforme acórdão de nº 2401-003.389, relatado por Carolina Wanderley Landim:

(...) COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES COM CRÉDITOS MANIFESTAMENTE INEXISTENTES. CONDUTA DOLOSA. APLICAÇÃO DE MULTA ISOLADA.

Considera-se dolosa a conduta do sujeito passivo que declara ao

fisco a quitação de tributos com créditos manifestamente imprestáveis para o fim pretendido, justificando-se a imposição da multa isolada de 150%, prevista no § 10 do art. 89 da Lei n.º 8.212/1991.

Recurso Voluntário Negado.

Como visto, restou clara a imprestabilidade do crédito de Contribuições de Terceiros para fins de compensação de RAT. Ainda sobre a invalidade da compensação e o acerto da multa aplicada tem-se o acórdão 9202-003.780, relatado por Gerson Macedo Guerra:

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - COMPENSAÇÃO - REQUISITOS. COMPROVAÇÃO CRÉDITOS LÍQUIDOS E CERTOS - GLOSA DOS VALORES COMPENSADOS INDEVIDAMENTE Somente as compensações procedidas pela contribuinte com estrita observância da legislação previdenciária, especialmente o artigo 89 da Lei nº 8.212/91, bem como pagamentos e/ou recolhimentos de contribuições efetivamente comprovados, respaldam a declaração do direito a compensação no documento GFIP. COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES COM CRÉDITOS INEXISTENTES. INSERÇÃO DE DECLARAÇÃO FALSA NA GFIP. APLICAÇÃO DE MULTA ISOLADA. PROCEDÊNCIA.

O sujeito passivo deve sofrer imposição de multa isolada de 150%, incidente sobre as quantias indevidamente compensadas, quando insere informação falsa na GFIP, declarando créditos decorrentes de recolhimentos de contribuições sem efetivamente desincumbir-se de demonstrar o efetivo recolhimento. Para a aplicação de multa de 150% prevista no art. 89, §10º da lei 8212/91, necessário que a autoridade fiscal demonstre a efetiva falsidade de declaração, ou seja, a inexistência de direito "líquido e certo" a compensação, sem a necessidade de imputação de dolo, fraude ou mesmo simulação na conduta do contribuinte. Recurso Especial do Procurador Provido

Restou comprovado pelo fisco a Inexistência de direito líquido e certo, principalmente quando constatou que o contribuinte utilizou para compensação créditos que ainda não tinham sido enviados à Receita Federal.

Destarte, não resta alternativa diversa da manutenção da multa isolada aplicada.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, rejeitar as preliminares, e, no mérito, negar-lhe provimento.

Daniel Melo Mendes Bezerra - Relator

Processo nº 10510.721076/2015-61
Acórdão n.º **2201-003.672**

S2-C2T1
Fl. 2.169
