



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.723299/2018-81
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-010.699 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de maio de 2024
Recorrente MUNICIPIO DE VALENCA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. LIQUIDEZ DO CRÉDITO. COMPROVAÇÃO. POSSIBILIDADE.

As informações declaradas em DCTF original ou retificadora que confirmam disponibilidade de direito creditório utilizado em PER/DCOMP, podem tornar o crédito apto a ser objeto de PER/DCOMP desde que não sejam diferentes das informações prestadas à RFB em outras declarações, tais como DIPJ e Dacon,

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO EM GFIP. MULTA ISOLADA DE 150%. ART. 89, § 10, LEI Nº 8.212/91.

O STF julgou inconstitucional a multa isolada de 50% sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo contribuinte, conforme consta no § 17 do art. 74 da Lei 9.430/96, cuja redação atualmente é conferida pela Lei 13.097/2015 (Tema 736).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencida a Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira que dava provimento parcial para cancelar a multa isolada. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Sonia de Queiroz Accioly.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly – Presidente e Redatora designada

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Thiago Buschinelli Sorrentino, Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 2202-010.699 - 2ª Sejul/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10580.723299/2018-81

Relatório

Trata-se de pedido de compensação de contribuições efetuadas indevidamente em GFIP, pelo contribuinte, nas competências 03/2014, 10/2014 e 11/2014.

A DRJ julgou a manifestação de inconformidade improcedente, nos termos do Acórdão n.º 01-35.785 (fls. 172 a 179) e não reconheceu o direito creditório, nos termos da ementa abaixo (fl. 172).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2014 a 30/11/2014

DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

A denúncia espontânea da infração é afastada pelo início da ação fiscal regularmente cientificada ao sujeito passivo. Inteligência do parágrafo único do artigo 138, do CTN e art. 7º, §1º, do Decreto n.º 70.235/72.

COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. GLOSA.

A compensação no âmbito das contribuições previdenciárias se restringe ao aproveitamento, em períodos subsequentes, de créditos relativos a pagamento indevido ou a maior que o devido.

A compensação pressupõe a preexistência do direito líquido e certo ao crédito apto a extinguir a obrigação tributária.

Não atendidas as condições estabelecidas na legislação previdenciária e no Código Tributário Nacional - CTN, deverá a Fiscalização efetuar a glosa dos valores indevidamente compensados, com o conseqüente lançamento de ofício das importâncias que deixaram de ser recolhidas.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de diligência quando este se mostra prescindível.

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS.

No Processo Administrativo Fiscal, somente é permitida a juntada posterior de provas caso haja motivo de força maior, ocorrência de fato ou direito superveniente ou necessidade de contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

O contribuinte foi cientificado em 26/10/2018 (fl. 184) e apresentou recurso voluntário em 16/11/2018 (fls. 185 a 191) sustentando, em síntese: a) prevalência da verdade material; b) o pagamento das competências 13/2013 e 07/2014 ocorreram mediante retenção direta da RFB no FPM do Município, nos meses de fevereiro e setembro de 2014, em valores maiores do que os informados em GFIP ou em duplicidade; c) houve o reconhecimento espontâneo dos valores divergentes, que foi impedida de retransmitir as GFIPs e que deseja incluir os valores em parcelamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Relatora.

Da admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Das alegações recursais

1. Do direito creditório e o ônus da prova

Tratam-se as contribuições devidas à seguridade social de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, devendo o contribuinte calcular mensalmente os valores devidos, informar na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP e realizar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, nos termos do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN.

Ao transmitir a GFIP, o contribuinte apura e demonstra o montante de contribuições previdenciárias devidas, considerando os vários fatos geradores ocorridos no correspondente período.

Caso o contribuinte também seja detentor de crédito, pode, simultaneamente, declarar na GFIP o crédito que possui com a finalidade de compensá-lo com o débito apurado.

O art. 74 da Lei nº 9.430/96 informa que o sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. Ou seja, na hipótese do crédito ser decorrente de decisão judicial, necessário que tenha ocorrido o trânsito em julgado da referida decisão.

Nesse caso, o ônus da prova quanto ao crédito informado e trânsito em julgado da decisão caberá ao contribuinte, conforme disposição do art. 373 do Código de Processo Civil, que deve ser aplicado de forma subsidiária e supletiva ao processo administrativo fiscal.

No tocante ao ônus probatório, a decisão recorrida concluiu que o contribuinte não fez a devida prova quanto ao direito creditório apresentado e, inexistindo reparos a serem feitos, incluiu como fundamentos de decidir o voto condutor que assim dispôs (fls. 175 a 179):

O Litigante, diante de seu reconhecimento espontâneo em relação às contribuições previdenciárias devidas, solicita sejam incluídas as divergências geradas com as retransmissões das GFIP das competências de 03, 10 e 11 de 2014 no Parcelamento Especial instituído pela Lei 13.485/2017 e cancelada eventual decisão de irregularidade de compensações.

Verifiquei nos elementos constantes dos autos, que o Município tomou ciência do Termo de Início de Procedimento Fiscal (fl. 50/52), em **17/02/2017** (fl. 142) e do Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal (fls. 62/63), em **04/06/2018** (fl. 148).

Ressalto que o início do procedimento fiscal, exclui a espontaneidade do sujeito passivo, conforme determina o § 1º do art 7º do Decreto nº 70.235, de 06/02/1972, *in verbis*:

Art 7º. O procedimento fiscal tem início com:

I – o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

(...)

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

E, o contido no artigo 138, da lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração

Portanto, conforme dispositivos acima transcritos, enquanto estiver abrigado sob o manto da espontaneidade, o sujeito passivo poderá confessar débitos não declarados, retificar declarações e formular consultas, ficando a salvo da imposição de multa de ofício desde que efetue o recolhimento dos tributos devidos com os acréscimos moratórios cabíveis.

Excluída, por outro lado, a espontaneidade do interessado, ele ficará sujeito à imposição de multa de ofício, ainda que reconheça a procedência do lançamento.

Da mesma forma, os pagamentos efetuados após o início da ação fiscal e antes da lavratura do Auto de Infração, por sujeito passivo que tenha perdido a espontaneidade, não terão o condão de interromper o curso normal da fiscalização.

Nem mesmo os atos de confissão de dívida, praticados após o início da ação fiscal, terão força para impedir a constituição do crédito tributário e a consequente aplicação da multa de ofício.

Também não serão acolhidas como eficazes as declarações entregues após o início da ação fiscal, conforme art. 147, § 1º do CTN: “A *retificação da declaração por* iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento”.

Assim, o início do procedimento de fiscalização, mediante termo próprio ou qualquer outro ato escrito que o caracterize, retira do sujeito passivo a espontaneidade em denunciar irregularidades para os fins de declarar e retificar declarações referentes aos tributos objeto do procedimento fiscal a que está submetido.

Portanto, foi excluída a espontaneidade do Litigante em 17/02/2017, início do procedimento fiscal.

Na tentativa de comprovar suas alegações, o Defendente juntou aos autos cópias das GFIP das competências 03/2014, 10/2014 e 11/2014 (fls. 160/164). Em consulta ao sistema GFIPWEB, verifiquei que foram enviadas à conectividade social em 16/04/2014, 11/11/2014 e 12/12/2014, respectivamente, portanto, antes do procedimento fiscal e não se tratam das GFIP retransmitidas, alegadas na impugnação.

Na realidade, conforme consulta, as GFIP retransmitidas das competências 03/2014, 10/2014 e 11/2014, foram enviadas em 19/07/2017, somente após a ação fiscal (17/02/2017). Neste caso, permaneceram com o *status* "Aguardando exportação", ou seja, não foram transmitidas por que o Município já estava com a espontaneidade suspensa.

Além do mais, a Medida Provisória nº 778/2017, que tratou do parcelamento especial, teve vigência no período de 17/05/2017 a 27/09/2017, que foi convertida na Lei nº 13.485, de 02/10/2017, publicada no DOU de 03/10/2017, não se aplicando mais ao Ente Público no presente caso, pois sua espontaneidade foi excluída em 17/02/2017.

No caso, os atos praticados pelo Impugnante, a retransmissão das GFIP para inclusão de divergências e o pedido de parcelamento, das competências 03/2014, 10/2014 e 11/2014, foram realizados após o início do procedimento fiscal, portanto, com a espontaneidade suspensa, sujeitando-se à emissão do presente Despacho Decisório e por consequência, aos acréscimos moratórios de que trata o art. 35, da Lei nº 8.212/1991.

Quanto ao pedido de parcelamento solicitado pelo Órgão Público, é de se ressaltar que não é da competência deste órgão julgador de 1ª instância o exame de questões atinentes a parcelamento, pois a função das DRJ consiste em examinar a correlação entre os procedimentos fiscais com as normas legais vigentes, no que diz respeito ao lançamento de ofício regularmente formalizado, não lhes sendo facultado pronunciar-se a respeito de parcelamento, devendo este ser formulado ao órgão competente em rito próprio, descrito com detalhes no endereço eletrônico <http://www.receita.fazenda.gov.br>.

Por se tratar o presente caso de compensação, exige-se que o Sujeito Passivo possua um direito creditório decorrente de adimplemento indevido ou de ressarcimento que a lei lhe atribua.

E nesse contexto, o art. 170 do CTN dispõe que a lei poderá “nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários **com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos**, do sujeito passivo contra a Fazenda pública”.

Por sua vez, o art. 89, caput da Lei 8.212/91, na redação da Lei 9.129/95, vigente à época, assim prescreve:

Art. 89. Somente poderá ser restituída ou compensada contribuição para a Seguridade Social arrecadada pelo Instituto Nacional do Seguro Social – INSS na hipótese de pagamento ou recolhimento indevido. (Redação dada ao caput e parágrafos pela Lei nº 9.129, de 20.11.95). (grifei)

Da leitura atenta nos normativos acima transcritos, depreende-se que a liquidez e certeza do crédito dependerá da investigação por parte da Autoridade Fiscal quanto à origem, natureza e exatidão dos valores envolvidos.

Frise-se, então, que embora o contribuinte tenha a faculdade de se compensar sem prévia autorização, tal permissivo não exclui, no entanto, o poder-dever de o Fisco confirmar, dentro do prazo de 5 anos, a veracidade do procedimento compensatório, homologando-o expressamente (art. 150, caput, e § 4º do CTN), caso tenha acesso aos elementos comprobatórios, ou, em caso contrário, cobrando aquilo que fora indevidamente compensado, mediante a formalização de lançamento de ofício (art. 149, V do CTN), como ocorreu na espécie.

No presente caso, durante a ação fiscal, a Autoridade Notificante constatou que a Prefeitura Municipal de Valença realizou compensações de contribuições previdenciárias, relativamente às competências 03/2014, 10/2014 e 11/2014. Naquela oportunidade o Município foi intimado em 19/04/2018 (fl 144), por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 8 (fls. 57/58), a apresentar esclarecimentos sobre o cálculo das referidas compensações, no entanto, não se manifestou.

Em decorrência da não apresentação dos elementos necessários à comprovação de seu direito às compensações declaradas, a Autoridade Fiscal procedeu as glosas das mesmas.

No que pertine à compensação indevida, o Impugnante aduz que a fez em decorrência da informação prestada pelo setor de contabilidade e de pessoal, pelo fato de que o pagamento das competências relativas a 13/2013 e 07/2014 terem ocorrido mediante retenção direta da RFB no FPM do Município, nos meses de fevereiro e setembro de 2014, respectivamente, em valores maiores do que os informados em GFIP ou mesmo em duplicidade.

Frise-se que, no tocante aos repasses dos Fundos de Participação retidos para fazer frente às dívidas oriundas do não recolhimento das contribuições sociais, tal dispositivo objetiva evitar o endividamento perpétuo dos entes públicos e originalmente foi previsto pela Lei nº 9.639/98, que dispôs sobre a possibilidade de parcelamento de débitos antigos, prevendo, para tanto, a formalização de acordos em que os Estados e os Municípios autorizariam a retenção do FPE e do FPM, tanto dos valores devidos e parcelados **quanto dos** valores correntes do mês anterior ao do recebimento do respectivo fundo (redação dada pela MP nº 2.187/2001). Assim, mediante a necessária

adesão do ente estatal ao Programa de Recuperação Fiscal previsto naquela legislação, passou-se a proceder tais retenções, que tem por base os valores livremente informados pelos contribuintes em suas respectivas Guias declaratórias.

Na explicação quanto à compensação indevida em sua defesa, o Ente Público se limitou a repetir os valores de retenção do FPM constantes do extrato bancário denominado SISBB - Sistema de Informações do Banco do Brasil (fls. 158/159), sem no entanto, demonstrar por competência, os valores devidos, pagos, compensados. Naquele extrato bancário constam as retenções do FPM efetivadas em 10/02/2014 e 10/09/2014, nos valores de R\$ 270.616,95 e R\$ 878.574,37, do que se depreende se referirem às contribuições previdenciárias devidas nas competências anteriores ao do recebimento do respectivo fundo, ou seja, 01/2014 e 08/2014, respectivamente. Não consta do extrato apresentado qualquer menção às competências 13/2013 e 07/2014. Por meio deste documento apresentado, o Litigante não logrou êxito em comprovar a existência de crédito a seu favor, que lhe desse direito à compensação.

Apesar da tentativa em explicar a origem do valor compensado, o Defendente, de forma contraditória, argumenta que, com o objetivo de incluir as eventuais divergências no Parcelamento Especial instituído pela Lei n.º 13.485/2017, providenciou as retransmissões das GFIP em que ocorreram as compensações, quais sejam, 03, 10 e 11 de 2014, assim como nas que originaram os créditos compensados, 13/2013 e 07/2014. Em consulta a estas GFIP retificadoras no sistema GFIPWEB, que não foram exportadas em decorrência da perda da espontaneidade do Órgão Público, conforme amplamente demonstrada nos itens precedentes, verifiquei que para as competências em que houve a declaração da compensação, 03/2014, 10/2014 e 11/2014, deixou de informar as compensações que alegou ter direito e para as competências 13/2013 e 07/2014, declarou nos campos *Valor devido à Previdência e Contribuição dos segurados - devida*, valores muito superiores aos originalmente informados, veja: (...)

Por todo o exposto, o Postulante não trouxe aos autos, documentos hábeis a comprovar a existência de qualquer crédito a seu favor, de forma a fazer valer o direito alegado, nos termos do art. 170, do CTN, devendo sofrer as conseqüências legais, ou seja, a glosa dos valores indevidamente compensados, não havendo reparo a ser feito no procedimento da Fiscalização.

Destaco que, na lide em questão, analisei cada um dos argumentos apresentados na impugnação. Neste sentido, não vislumbrei necessidade de realização da diligência requisitada, posto que os elementos constantes nos autos e nos sistemas da RFB, já possibilitaram a formação da convicção necessária ao julgamento da lide, razão pela qual indefiro o pedido.

Quanto à prova documental deve ser apresentada juntamente com a defesa, salvo nas exceções do artigo 16, inciso III, § 4º e §5º do Decreto 70.235/72, que disciplina o processo administrativo fiscal, e desde que a Impugnante apresente petição fundamentada com a ocorrência das condições previstas no citado artigo. Considerando que no presente caso a Impugnante não comprovou a ocorrência de nenhuma das situações previstas no citado dispositivo legal, indefiro o pedido para juntada de novas provas.

Ademais, em sede de recurso voluntário não houve apresentação de qualquer prova nova que pudesse sustentar o direito pleiteado, em consonância com as disposições do art. 16, § 4º, alínea 'c', do Decreto n.º 70.235/72. Não se desincumbiu, portanto, do ônus probatório.

Por todo o exposto, concluo, nesse ponto, pela improcedência das alegações recursais.

2. Da Multa Aplicada

Consta no relatório fiscal que foi aplicada a multa isolada de 150%, por compensação com falsidade de declaração, apenas nas competências de 01 a 12, com fundamento no art. 89, § 10º e alterações posteriores, da Lei n.º 8.212/91 (fl. 14).

Em que pese não ter sido objeto de alegação recursal, entendo que a multa isolada de 150% prevista no art. 89, § 10, da Lei 8.212/1991, é inaplicável quando a autoridade fiscal não comprova a existência de falsidade e a matéria pode ser conhecida de ofício, entendimento este extraído da *ratio decidendi* do julgamento proferido na ADI 4905, oportunidade em que o Supremo Tribunal Federal decidiu que ***É inconstitucional a aplicação de multa isolada em razão da mera não homologação de declaração de compensação, sem que esteja caracterizada a má-fé, falsidade, dolo ou fraude, por violar o direito fundamental de petição e o princípio da proporcionalidade.***

A matéria restou bem fundamentada no voto do Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, proferido no Acórdão n.º 9202-010.948, de 24 de agosto de 2023:

(...) 2 Multa isolada por compensação falsa em GFIP

Discute-se nos autos se é cabível a aplicação da multa isolada de 150% prevista no art. 89, § 10, da Lei 8212/91, por compensação indevida e falsa em GFIP. No entender da Fazenda Nacional, é desnecessária a comprovação de dolo do sujeito passivo e a responsabilidade por infração tributária independe de intenção do agente. Deve ser frisado que a Fazenda Nacional, em seu apelo extraordinário, não indicou qualquer outra circunstância fática ou jurídica para a manutenção da penalidade de 150%, de modo que o julgamento do seu recurso circunscreve-se à necessidade (ou não) de comprovação de conduta dolosa do sujeito passivo.

Pois bem. Inicialmente, é importante frisar que a tese recursal, segundo a qual, para a aplicação de multa por não homologação de compensação seria desnecessária a comprovação de dolo do sujeito passivo e a responsabilidade por infração tributária independe de intenção do agente, está em desacordo com a decisão do Supremo Tribunal Federal na ADI 4905. **No referido julgado, conquanto não estivesse em discussão a constitucionalidade da norma inserta no art. 89, § 10, da Lei 8212/91, decidiu-se, com eficácia erga omnes, que “é inconstitucional a aplicação de multa isolada em razão da mera não homologação de declaração de compensação, sem que esteja caracterizada a má-fé, falsidade, dolo ou fraude, por violar o direito fundamental de petição e o princípio da proporcionalidade”.** É exatamente esta a hipótese dos autos, em que aplicada multa de 150% (superior, inclusive, àquela prevista no § 17 do art. 74 da Lei 9.430/1996), sem caracterização de má-fé, falsidade, dolo ou fraude

Disso, entendo que o recurso voluntário deve ter seu provimento negado para, de ofício, ser cancelada a multa isolada aplicada.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário e, de ofício, cancelar a multa isolada aplicada.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira

