



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10840.731476/2020-18
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2302-003.755 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de maio de 2024
Recorrente MUNICIPIO DE ARARAQUARA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2015 a 31/05/2017

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO. INÍCIO DA CONTAGEM.

Na hipótese de lançamento substitutivo, o prazo decadencial para a constituição do crédito previdenciário é de 5 anos contados da data em que se tornar definitiva a decisão que declarou nulo o lançamento anterior.

DEFINITIVIDADE DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS. CIÊNCIA AO INTERESSADO.

A decisão administrativa só pode ser considerada definitiva após a devida cientificação ao Interessado, em obediência ao princípio da publicidade dos atos administrativos.

PARCELAMENTO APÓS INÍCIO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PERDA DE ESPONTANEIDADE.

O parcelamento realizado pelo sujeito passivo após o início do procedimento fiscal não configura denúncia espontânea, cabendo o lançamento da multa isolada prevista no § 10, do art. 89, da Lei nº 8.212/91.

MUNICÍPIO. LEGITIMIDADE PASSIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

A pessoa jurídica de direito público responde pelo descumprimento das obrigações tributárias previstas na legislação previdenciária.

DIRIGENTE DE ÓRGÃO PÚBLICO. ART. 135, III DO CTN. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INAPLICABILIDADE.

A responsabilidade prevista no inciso III do art. 135 do CTN é restrita a diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, e não alcança dirigentes e administradores de órgãos da administração pública direta.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte dos recursos voluntários, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidades, não

conhecendo, também, das matérias estranhas à lide, como as alegações referentes a erro material nos lançamentos objeto de outros processos administrativos, e demais alegações afetas a esses processos, inclusive pedidos de diligências e, na parte conhecida, afastar as alegações preliminares e negar provimento ao recurso voluntário do contribuinte Município de Araraquara, bem como acolher a preliminar e dar provimento ao recurso voluntário do responsável solidário Marcelo Fortes Barbieri, para afastá-lo do polo passivo.

(documento assinado digitalmente)

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Alfredo Jorge Madeira Rosa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Freitas de Souza Costa, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

Relatório

O presente processo, de nº 10840.731476/2020-18, trata de multa isolada por compensação com falsidade na declaração da GFIP (fls. 02/07), em decorrência da glosa de compensações efetuada por meio do Despacho Decisório RFB/DRFAQ/SAORT nº 68, datado 28/12/2016, parte integrante do Processo Administrativo Fiscal nº 13851.721759/2016-16, no valor de R\$ 65.178.864,54, nos meses 12/2015, 04/2016, 05/2016, 07/2016, 08/2016, 09/2016 e 05/2017.

Conforme descrito no Relatório Fiscal (e.fls. 08/17), o presente Auto de Infração objetiva sanar os lançamentos efetuados nos Processos Administrativos nº 13851-720.138/2017-14 e 13851-720.007/2018-18, ambos anulados pelas instâncias julgadoras.

O Processo Administrativo nº 13851-720.138/2017-14 foi anulado parcialmente, mantendo a multa regulamentar pelo não cumprimento da obrigação prevista no art. 32, inciso "II", da Lei nº 8.212, de 1991, combinado com o art. 225, inciso "II", Decreto nº 3.048, de 1999 – RPS. A parte anulada decorreu de erro formal. O Processo Administrativo nº 13851-720.007/2018-18 foi anulado integralmente em virtude de *bis in idem*, haja vista que efetuou lançamento sobre os mesmos fatos geradores do processo nº 13851-720.138/2017-14, antes que houvesse decisão administrativa definitiva no primeiro processo.

As glosas das contribuições previdenciárias, indevidamente compensadas foram lançadas à parte, dando origem ao Processo Administrativo nº 13851.721759/2016-26.

Não houve impugnação do Despacho Decisório por parte do contribuinte, tendo, o mesmo, optado pelo parcelamento dos débitos decorrente das glosas efetuadas. O parcelamento

continuava ativo à época da presente autuação, e controlado por intermédio do Processo Administrativo nº 13851.720902/2017-43.

Conforme relatórios extraídos do Processo nº 13851.721759/2016-26, o contribuinte a partir da competência 05/2010 e até a competência 07/2016, fez compensações de contribuições previdenciárias sem comprovação dos créditos, seja em decorrência de recolhimentos indevidos ou a maior, ou por intermédio de sentença judicial transitada em julgado, conforme determina o artigo 170-A da Lei nº 5.172, de 1966. Em síntese, além da não comprovação dos valores que deram origem aos créditos utilizados nas compensações, não atendeu a legislação que impede a compensação sem a decisão judicial transitada em julgado.

O contribuinte, ajuizou perante a Justiça Federal os seguintes Mandados de Segurança (tabela abaixo), sendo que em nenhum deles obteve êxito.

Número	Situação
0004158-66.2011.4.03.6120	Sobrestado
0004877-82.2010.4.03.6120	Autos findos
0008148-65.2011.4.03.6120	Baixado Vara Orig.
0012416-31.2012.4.03.6120	Sobrestado

No curso da ação fiscal, o contribuinte justificou as compensações afirmando ter ajuizado ações junto à Justiça Federal, das quais aguardava sentenças. Contudo, não havia decisões transitadas em julgado, tampouco as solicitações de tutela antecipada foram deferidas.

O relatório do acórdão recorrido traz os seguintes destaques:

Frisa a Fiscalização que o Município foi autuado por meio dos processos nº 18088.720124/2011-19 e 18088.720353/2013-03, por compensações indevidas nas GFIP, pelos mesmos fundamentos aqui apontados, por conseguinte, não pode alegar desconhecimento da infração.

Desrespeitando a legislação federal que trata das compensações, nem se importando com quaisquer punições, mesmo intimado e durante o procedimento fiscal, o Autuado continuou efetuando compensações nas competências 08/2016 a 12/2016 (13* Salário), totalizando a importância de RS 22.364.037,09.

Após análise dos documentos contábeis apresentados para comprovar os lançamentos das compensações, a Fiscalização concluiu que o Ente Público desrespeitou o Princípio da Realização Contábil da Receita e da Transparência Contábil e Financeira, desrespeitando inclusive a Lei Complementar nº 131, de 2009 e a Lei Federal nº 15.527, de 2011, que ressaltam ainda mais a necessidade de transparência na informação pública. Explica que, para que a execução orçamentária não demonstrasse que a dotação para pagamento das contribuições previdenciárias não fora utilizada, o contribuinte lançou o valor compensado, a crédito da conta 1.9.2.2.99.00.03.00-OUTRAS RESTITUIÇÕES, do grupo RECEITAS CORRENTES.

Acontece que não houve pagamento de restituições. Portanto, considerando as compensações como restituições em dinheiro, o montante das Receitas Correntes Líquidas ficou alterado e a execução orçamentária incorreta. Foi por este motivo que o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo não aprovou a prestação de contas do município de Araraquara do exercício de 2013, ano em que foram efetuadas parte das compensações.

Neste contexto, a Fiscalização pontua que o Ente Federativo desrespeitou ainda o Princípio Contábil da Prudência, aprovado pelas resoluções números 750/93 e 1.282/2010 do Conselho Federal de Contabilidade, pois não poderia desviar recursos orçamentários aprovados pela Câmara Municipal para pagamentos de encargos previdenciários, destinando-os para outros fins.

Enfatiza a Autoridade Fiscal o fato de o Ente Público, nos meses de março a maio de 2013, julho de 2014 e junho e julho de 2016, ter compensado parte significativa das contribuições previdenciárias retidas dos segurados. Este fato está relatado no Despacho Decisório RPB/DRPAQ/SAORT N* 68/2016, item 16, constante do processo nº 13851.721759/2016-26.

Por todo o exposto, a Fiscalização concluiu que o Município inseriu em GFIP compensações indevidas, sem comprovação da existência de crédito líquido e certo, reduzindo assim, deliberadamente, o valor devido informado à Receita Federal e, conseqüentemente, o recolhimento efetuado, incorrendo em fraude prevista no art. 72, da Lei n* 4.502, de 1964.

Considerando a falsidade das informações em GFIP pelo Município, a Fiscalização aplicou a multa prevista isolada prevista no inciso " I," do caput do artigo 44 da Lei n* 9.430, de 1996 c/c com o artigo 89, §10 da Lei n* 8.212, de 1991, tendo como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.

Responsabilidade Solidária

Em relação ao responsável solidário, ex-prefeito Sr. Marcelo Fortes Barbieri, a Fiscalização o enquadrou no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN. Invoca precedentes judiciais que entendem pela aplicação analógica do dispositivo ao Prefeito Municipal, dada a fórmula de equiparação do ente/órgão público à empresa (artigo 15, inciso I da Lei no. 8.212/91). E complementa que:

7. Pelas razões acima expostas e pelo fato de ter, mediante o uso da má-fé, conduta dolosa ou fraude, na condição de Gestor de Órgão Público, cargo de prefeito, ter orientado os responsáveis pela elaboração da GFIP - Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social a lançar nas mesmas compensações de créditos de contribuições previdenciárias inexistentes, sem reconhecimento do crédito e sem sentença transitada em julgado, com a evidente intenção de não recolher as contribuições previdenciárias devidas, o senhor Marcelo Fortes Barbieri, na condição de Gestor Público, está sendo responsabilizado, tributária e solidariamente, por todos os créditos lançados no Processo, na forma do art. 135 III do CTN.

DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE DO SUJEITO PASSIVO PRINCIPAL

O Ente Público tomou conhecimento do lançamento em 17/11/2020 (fl. 4627). Em 04/12/2020, apresentou manifestação de inconformidade, que passou a constituir as fls. 4633/4674, acompanhada dos anexos de fls. 4675/4677, através da qual requer a nulidade absoluta do presente Auto de Infração, sob as alegações que transcrevo nos itens que se seguem, em síntese:

Da Nulidade do Auto de Infração e Imposição de Multa em Razão da Decadência

Informa que os processos n.º 13851-720138/2017-14 e 13851-720007/2018-18, foram anulados em sua totalidade no que diz respeito à aplicação da multa isolada, não sendo causa de interrupção do prazo decadencial para lançamento de penalidades.

Entende ainda que o início da contagem do prazo decadencial para lançamento da penalidade não é contada da glosa das compensações, mas a contar da data da entrega das declarações, nos termos da Súmula n.º 436 do Superior Tribunal de Justiça e no art. 150, § 4º, do CTN.

Esclarece que as teses debatidas nas glosas de compensações tiveram grande repercussão geral, sendo examinadas várias vezes pelo Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça, culminando assim com a edição do art. 11º da Lei 13.485/2017, que reconheceu como créditos válidos os compensados e glosados, afastando assim qualquer dolo, fraude ou simulação na entrega das declarações.

Por conseguinte, diante da ausência de dolo, fraude ou simulação entende que o prazo decadencial deve ser contado da data das entregas das declarações.

Destaca que é evidente a decadência também em se tratando do disposto no art. 173, I, do CTN, pois as declarações foram entregues nos meses de 03/2013 a 06/2016.

Transcreve trechos doutrinários e jurisprudências na intenção de consubstanciar suas alegações.

Da Denúncia Espontânea – Multa por Sonegação Fiscal

Elucida que aderiu em 31/07/2017, ao parcelamento previsto na Medida Provisória n.º 778/2018, convertida na Lei 13.485/2017, referente às glosas ocorridas no período correspondente à multa punitiva objeto do presente. Alega que anexou aos autos o termo de parcelamento.

Logo, aduz que, diante da anulação do lançamento da multa anterior nos termos do v. acórdão de n.º 11-058-949, o termo de início de fiscalização da presente autuação teve início em 30/01/2018 e término em 23/02/2018, ou seja, após a adesão ao acordo de parcelamento de débitos, ocorrendo assim a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, o que exclui totalmente a multa punitiva por sonegação fiscal, pois o tributo foi regularmente confessado pelo Ente Público.

Considerando que ocorreu a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, o Auto em questão não deve prosperar, não havendo que se falar em sonegação fiscal ocorrida em 23/02/2018, pois as glosas de compensações realizadas foram devidamente parceladas.

Da Verdade Material

Tece longas considerações sobre o mérito das compensações glosadas no processo n.º 13851.721759/2016-26. Requer a conversão do julgamento em diligência para averiguação do mérito das compensações realizadas.

Da Inexistência de Responsabilidade do Ente Público

Explica que o caso em questão trata de multa punitiva prevista no art. 137 do CTN, que a ação envolve dolo do agente contra o representado; o próprio contribuinte (na espécie, pessoa jurídica de direito público) sofre as consequências do ilícito praticado pelo responsável pela infração. Dessa forma, quando há pressuposto de elemento subjetivo e a responsabilidade é pessoal ao agente, o contribuinte, de regra,

responde pelo tributo e o agente que agiu com dolo responde pela penalidade da infração pessoal cometida.

Logo, aduz que não existe a responsabilidade do Ente Público na penalidade pecuniária, mormente diante da primazia do interesse público sobre o privado.

Colaciona jurisprudência na intenção de reforçar seus argumentos.

Finaliza protestando pela juntada de Procuração anexa para efeitos de intimação de todos os atos processuais do presente AIIM, devendo qualquer intimação do presente trabalho fiscal ser realizada na pessoa dos Procuradores Municipais.

DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE DO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO

O responsável solidário tomou conhecimento do lançamento em 17/11/2020 (fl. 4630). Em 07/12/2020, apresentou manifestação de inconformidade, que passou a constituir as fls. 4680/4798, acompanhada dos anexos de fls. 4799/4886, por meio da qual solicita a nulidade do Auto de Infração, relativo à multa isolada de 150%, que lhe foi imposta por responsabilidade solidária, sob os argumentos que, em síntese, transcrevo a seguir:

Narra que na condição de gestor público, foi responsabilizado, tributária e solidariamente por todos os créditos lançados no processo de glosa de compensação, nos termos previstos no art. 135, III, do CTN, inclusive créditos informados em GFIP em maio/2017, não pertencentes ao período de sua gestão, cujo mandato eletivo se encerrou em 31/12/2016.

A Responsabilidade Tributária dos Sócios em Face do Art. 135, III, do CTN

Aponta que a responsabilidade tributária prevista no art. 135, III, do CTN é pessoal, total e exclusiva do terceiro (diretores, gerentes e representantes da pessoa jurídica), ocorrendo sempre que este tiver agido dolosamente contra os contribuintes substituídos. Ressalta que o simples inadimplemento do tributo não caracteriza ato doloso ou culposo para induzir a responsabilidade pessoal do sócio.

RE nº 562.276 – Repercussão Geral

Esclarece que o Plenário do STF, no julgamento do RE nº 562.276, decidiu pela Declaração de Inconstitucionalidade do art. 13, Lei nº 8620/1993, o qual imputou solidariedade aos sócios de empresas de responsabilidade limitada. Esta inconstitucionalidade foi reconhecida por expressa invasão à reserva de Lei Complementar, de acordo com o art. 146, III, da Carta Magna, tendo em vista que o CTN cuidou expressamente da responsabilidade dos sócios em seu artigo 135, III. Neste contexto, conclui:

Porquanto, o art. 135, III, do CTN, por ter o caráter de Lei Complementar, somente poderão ser modificado ou estendido a terceiros, a alcance do inciso III, através de promulgação de Lei Complementar, que determine expressamente a extensão do Inciso III, o qual, além de imputar a solidariedade pessoal, aos Diretores Gerentes, ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, venha a constar taxativamente, que referido inciso III, seja aplicado também a empresas: órgãos públicos e gestores de cargos públicos (Prefeitos).

Dessa forma, afirma que ficou pacificado que a responsabilidade pessoal, prevista no art. 135, III, do CTN, somente é aplicada a sócios, com poderes de direção, gerência ou representação de pessoa jurídica de direito privado, não sendo extensiva à pessoa jurídica de direito público (Entes Federativos) e gestores públicos (Prefeitos).

Observa que coube expressamente ao legislativo descrever a regra matriz de incidência tributária, não podendo a Administração Pública Direta, por meio de seus Auditores Fiscais, alterar a finalidade contida no art. 135, III, do CTN, impondo-lhe extensões, não contidas no rol taxativo do inciso III. Por conseguinte, somente outra Lei complementar poderia estender a terceiros, no caso, o prefeito, a responsabilidade solidária prevista no inciso III.

Dessa forma, entende que seria impossível a criação de obrigação tributária por interpretação jurisprudencial, no regime tributário, pois só há tributo exigível quando existe lei que expressamente o declare.

ADIN – Ação Direto de Inconstitucionalidade nº 3.345/DF

Esclarece que no julgamento da ADIN n.º 3.345/DF, fixou entendimento, no sentido de que as decisões proferidas pelo STF, em sede de controle incidental (RE), possuem eficácia Erga Omnes e efeito vinculante, devendo ser incorporados ao sistema jurídico vigente, vinculando os demais órgãos jurisdicionais, bem como a Administração Pública Direta e Indireta, tal como RFB - Receita Federal do Brasil (Delegados e Auditores Fiscais). Por conseguinte tal entendimento se aplica ao RE n.º 562.276 - Repercussão Geral, que trata da Responsabilidade Solidária - Art. 135, III do CTN. Transcreve trechos do Voto do Relator.

Decreto nº 2.346/1997

Informa que referido decreto, consolida normas procedimentais a serem observadas pela Administração Pública Federal em razão de decisões judiciais, determinando no art. 1.º que decisões do Supremo Tribunal Federal, que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal Direta e Indireta, estando obrigatoriamente vinculada à decisão contida no Acórdão exarado pelo STF no RE n.º 562.276 – Repercussão Geral. Dessa forma, os Delegados e Auditores Fiscais, deverão obrigatoriamente acatar a decisão do STF, no sentido de que o art. 135, III, do CTN, somente se aplica à pessoa jurídica de direito privado, não à pessoa jurídica de direito público e aos gestores de órgãos públicos (Prefeitos).

Parecer/PGFN/CRJ nº 492/2011

Elucida que a Procuradoria Geral da fazenda Nacional - PGFN, emitiu Parecer PGFN/CRJ/n.º492/2011, no qual reconhece taxativamente que, os acórdãos proferidos pelo Plenário do STF, em sede de controle difuso de constitucionalidade, detém a eficácia Erga Omnes e efeito vinculante, o que de acordo com o julgamento da ADIN - n.º 3345, devem ser observados obrigatoriamente, por todos os demais órgãos jurisdicionais, bem como pelos entes da Administração Pública Direta e Indireta. Logo a decisão definitiva contida no RE n.º 562.276 - Repercussão Geral-543-B, do CPC, deve ser cumprida obrigatoriamente pelos Delegados e Auditores Fiscais da RFB.

CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

Informa que o CARF, por meio de vários acórdãos firmou entendimento da inaplicabilidade do art. 135, III, do CTN para empresa jurídica de direito público e gestor público (Prefeito Municipal), pela inexistência de expressa disposição legal, bem como pela impossibilidade de utilizar por analogia, o contido no art. 15, I, da Lei n.º 8212/91, para a imputação de Responsabilidade Solidária, prevista no art. 135, III, do CTN, para o Litigante. Na intenção de consubstanciar suas alegações, transcreve ementas dos Acórdão n.º 2401-004.858, de 05/06/17 (Ex-Prefeito de Itirapina) e Acórdão n.º 2.301-004.800, de 17/08/16 (Ex-Prefeito de Elias Fausto).

Nulidade do Auto de Infração

Observa que coube expressamente ao legislativo descrever a regra matriz de incidência tributária, não podendo a Administração Pública Direta, por meio de seus Auditores Fiscais, alterar a finalidade contida no art. 135, III, do CTN, impondo-lhe extensões, não contidas no rol taxativo do inciso III. Dessa forma, entende que seria impossível a criação de obrigação tributária por interpretação jurisprudencial, no regime tributário, pois só há tributo exigível quando existe lei que expressamente o declare. Ampara-se na decisão contida no RE nº' 562.276/PR.

Em sendo assim, conclui que a Fiscalização não poderia utilizar por "analogia" o art. 15, I, da Lei nº 8.212/91, que cuida da relação contributiva, com o art. 135, III, do CTN, que cuida da relação de responsabilidade solidária ao Litigante, para impor a multa isolada de 150%. Afirma que este procedimento foi equivocado e ilegal.

Frisa que as jurisprudências utilizadas pelo Fisco são arcaicas e superadas, pois a decisão do Plenário do STF no julgamento do RE nº' 562.276 se deu posterior às decisões citadas. Aduz que não há no ordenamento jurídico a possibilidade de estender efeitos do RE a gestores municipais pela aplicação do conceito de analogia ou equiparação.

Cita trechos do Relatório Fiscal para concluir que fica evidente e insusceptível de dúvidas, que o Auditor Fiscal, ao declarar tacitamente, que aplicou o conceito de analogia, o que não é admitido em direito tributário, para enquadrar o Ex-Prefeito, como responsável solidário, com base no art. 135 - III do CTN, o fez, ciente da inadmissibilidade de tal ato, pois, se tivesse a segurança jurídica do enquadramento direto no art. 135, III, não teria se utilizado do sofisma da analogia tributária. Teria efetuado o enquadramento direto no art. 135, III, sem se ater a qualquer vinculação ou equiparação analógica ao art. 15, I da Lei nº 8.211/91.

Neste contexto, afirma que, a Fiscalização não tinha a segurança e convicção, para a execução dos seus atos e justificar a motivação da imputação da multa isolada de 150%, por responsabilidade solidária ao Suplicante com base no art. 135, III, do CTN.

Cita trechos de vários acórdãos proferidos pelo CARF, para alegar que os conselheiros firmaram o entendimento de que o contido no art. 135, III, do CTN não se aplica:

- Empresas jurídicas de direito público;
- Gestores de órgãos públicos: Prefeitos;
- A adoção do sofisma da analogia do art. 15, I, da Lei nº 8212/91, para equiparação do art. 135, III, - Responsabilidade Solidária.

E, somente se aplica:

- Empresas jurídicas de direito privado;
- Sócios, com poderes de gestão, administração de empresas jurídicas de direito privado.

Quanto aos demais acórdãos proferidos pelo CARF, citados na manifestação: sedimentam-se entendimento pacificado, no sentido, de que, como no presente processo, padecerá de vício insanável quando o motivo de fato não coincidir com o motivo legal invocados, decretando-se a nulidade do ato vicioso como consequência jurídica dessa falta de correspondência, entre os motivos de fatos que originaram a ação administrativa, do auto de infração e das normas dítadas como violadas em sua motivação, acarretando a nulidade do ato viciado.

Considerando o entendimento do STF e do CARF, o Auto de Infração, por Responsabilidade Solidária e a multa isolada de 150%, com base no art. 135, III, do

CTN, por equiparação analógica ao art. 15, I, da Lei nº 8.212/91, deverá ser tornado nulo.

Informa que os tribunais Regionais Federais, têm se submetido às decisões exaradas pelo Plenário do STF, no julgamento do RE nº 562.276/PR, manifestando-se pela inaplicabilidade do Art. 135, III do CTN, para empresas jurídicas de direito público e consequentemente para os gestores públicos (Prefeito) pela inexistência de expressa disposição legal.

Considerando que o Auto de Infração, foi fundamentado por meio de capitulação inexistente ou errônea, pois o art. 135, III, do CTN, cuida especificamente de sócios de empresa jurídica de direito privado, não havendo possibilidade de extensão do entendimento, para incluir empresas jurídicas de direito público, não existindo a coincidência entre a motivação e a capitulação, ocorreu a nulidade do mesmo, por erro material e invalidade do ato administrativo.

No decorrer de toda manifestação apresentada, transcreve trechos de doutrinadores e de jurisprudência de tribunais pátrios para corroborar suas alegações.

O acórdão 102-001.500 da 4ª Turma da DRJ02, por unanimidade, em 22/04/2021, julgou improcedentes as impugnações do Município de Araraquara e do responsável solidário Sr. Marcelo Fortes Barbieri. Segue a ementa do acórdão de DRJ:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2015 a 31/05/2017

PARCELAMENTO. DESISTÊNCIA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO.

O parcelamento do crédito tributário por parte do Contribuinte importa desistência do contencioso administrativo.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO. INÍCIO DA CONTAGEM.

Na hipótese de lançamento substitutivo, o prazo decadencial para a constituição do crédito previdenciário é de 5 anos contados da data em que se tornar definitiva a decisão que declarou nulo o lançamento anterior.

DEFINITIVIDADE DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS. CIÊNCIA AO INTERESSADO.

A decisão administrativa só pode ser considerada definitiva após a devida cientificação ao Interessado, em obediência ao princípio da publicidade dos atos administrativos.

PARCELAMENTO APÓS INÍCIO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PERDA DE ESPONTANEIDADE.

O parcelamento realizado pelo sujeito passivo após o início do procedimento fiscal não configura denúncia espontânea, cabendo o lançamento da multa isolada prevista no § 10, do art. 89, da Lei nº 8.212/91.

MUNICÍPIO. LEGITIMIDADE PASSIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

A pessoa jurídica de direito público responde pelo descumprimento das obrigações tributárias previstas na legislação previdenciária.

A responsabilidade pessoal do agente, prevista no artigo 137 do CTN, quando caracterizada, não exclui a responsabilidade do contribuinte, pois responsabilidade pessoal não significa responsabilidade exclusiva do agente.

INTIMAÇÕES AO PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO.

É cabível acatar o pedido de intimações à pessoa do Procurador-Geral do Município.

ÓRGÃO PÚBLICO. DIRIGENTES. EX-PREFEITO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERPRETAÇÃO. CABIMENTO.

A interpretação conjunta entre o disposto no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional - CTN e o artigo 15, inciso I, da Lei nº 8.212/91, permite formar convicção no sentido da possibilidade de responsabilização do ex-Prefeito pelos débitos originários de atos por eles praticados em violação à legislação tributária e em detrimento do Município, enquanto ente político.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. PESSOA FÍSICA DIRIGENTE DE ÓRGÃO PÚBLICO. COMPENSAÇÃO SABIDAMENTE INDEVIDA E FALSA. POSSIBILIDADE.

Responde solidariamente com o órgão público os dirigentes (ex-Prefeito) que determinaram a realização de compensação tributária com a ciência de que o faziam em relação a créditos inexistentes, tanto na dimensão material como por ausência de trânsito em julgado, já tendo igual conhecimento sobre glosas de compensações anteriores em idênticas condições.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, só produzem efeitos entre as partes envolvidas nos litígios, não beneficiando nem prejudicando terceiros.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em 08/06/2021 (e.fl.5022), o Município de Araraquara, por intermédio de sua Procuradoria Geral, foi cientificado da decisão do acórdão de DRJ. Em 04/06/2021 (e.fl.5024), o responsável solidário, Marcelo Fortes Barbieri, foi cientificado da decisão do acórdão de DRJ.

Em 02/07/2021 (e.fl. 5027) foi apresentado Recurso Voluntário de Marcelo Fortes Barbieri (e.fl. 5028/5195), no qual alega:

- que foi atribuída responsabilidade solidária inclusive para *“créditos informados em GFIP em maio/2017, não pertencentes aos períodos de sua gestão, cujo mandato eletivo, encerrou-se em 31/12/2016”*;
- que a fiscalização afrontou o art. 108, §1º do CTN ao aplicar analogia ao fazer equiparação *“Art. 15, inciso I, da Lei n. 8.212/91, os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional”*;
- que o Tribunal Pleno do STF, em repercussão geral (RE n. 562.276), *“fixou entendimento pacificado no sentido de que a responsabilidade pessoal, prevista no Art. 135-III do CTN somente se aplica a sócios, com poderes de Direção; Gerência ou Representação de pessoa jurídica de direito privado cuja norma não*

é extensiva a pessoa jurídica de direito público (Entes Federativos) e gestores públicos (Prefeitos)”;

- que o auto de infração é nulo por conter vício insanável ao atribuir solidariedade a ex-Prefeito com fundamento no art. 135, III do CTN;

- que o disposto no inciso III, art. 135 do CTN só pode ser modificado ou estendido por meio de Lei Complementar;

Discorre sobre responsabilidade, civil, tributária, pessoal, e solidária. Cola doutrina, jurisprudência da justiça federal e administrativa.

Em 07/07/2021 (e.fl.5288) foi apresentado Recurso Voluntário do Município de Araraquara (e.fls. 5289/5394), no qual alega:

- que não causou embaraço à fiscalização, tendo dado acesso à todos os documentos requisitados;

- que a fiscalização cometeu erro material nos dois lançamentos anteriores, dos quais derivam a presente autuação;

- que não houve intenção de sonegar, tendo o contribuinte sempre lançado mensalmente os devidos fatos geradores de todas as contribuições sociais;

- que houve decadência da penalidade pecuniária de multa, tendo transcorrido mais de 5 anos da revisão de lançamento, além de ter ocorrido erro material, e não erro de fato nos lançamentos revistos;

- *“que a redação disposta no Art. 173, II do CTN, alcança tão somente o tributo propriamente dito, conforme interpretação sistemática com o Art. 139 do CTN, e não as penalidades pecuniárias que é o objeto do presente procedimento fiscal.”;*

- *“que a revisão do lançamento, sob qualquer modalidade, deve ser realizada em obediência ao prazo original para a efetivação do lançamento (cinco anos)”;*

- que haveria nulidade absoluta do auto de infração, visto a penalidade não ter sido aplicada com a glosa das compensações realizadas, desrespeitando o previsto no art. 142 do CTN;

- que houve ausência de dolo, fraude, ou simulação, afastando a regra de contagem decadencial do art. 173, I, do CTN;

- que deve ser afastada a regra de contagem decadencial do art. 173, II, do CTN, haja vista: não se tratar de crédito tributário, mas sim de penalidade pecuniária; ter transcorrido mais de 5 anos para revisão de ofício disposta no art. 149 do CTN; não se tratar de erro de fato, mas de erro material; que a entrega da declaração constitui o crédito e inicia o prazo para lançamento, nos termos do art. 150, §4º; mesmo considerando a regra do art. 173, I, do CTN, teria transcorrido prazo superior a 5 anos;

- que houve denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, devendo ser excluída a multa punitiva por sonegação fiscal;
- que houve ausência na motivação na apuração dos créditos (verbas indenizatórias), para a qual deve ser realizada diligência;
- que a autuação estaria eivada de nulidade absoluta, *“pois foi verificado tão somente a simples glosa de compensação para aplicação da penalidade, não havendo análise fundamentada sobre o não direito ao crédito compensado, e consequente aplicação da penalidade”*
- que há ilegalidade e inconstitucionalidade da penalidade aplicada;
- que o auto de infração foi lavrado em desacordo com a Súmula CARF nº25;

Finaliza reiterando os pedidos representados nas alegações, e protesta pela prerrogativa processual de sustentação oral.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alfredo Jorge Madeira Rosa, Relator.

Conhecimento

Os Recursos Voluntários são tempestivos, e atendem aos requisitos de admissibilidade. Deles conheço em parte, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidades, por força da Súmula CARF nº2. Não conheço também das matérias estranhas à lide, como as alegações referentes a erro material nos lançamentos objeto dos processos administrativos 13851-720.138/2017-14 e 13851-720.007/2018-18, e demais alegações afetas a esses processos, inclusive pedidos de diligências.

A lide esta adstrita ao presente processo, não havendo possibilidade de aqui se rediscutir, ou mesmo reformar, decisões administrativas anteriores constantes de outros processos administrativos.

A 2ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, da 2ª Sessão de julgamento do CARF, em sessão de 05/12/2018, no curso do processo 13851.720138/2017-14, exarou o Acórdão 2202-004.861. No acórdão, a turma unanimemente decidiu por reconhecer a nulidade do lançamento da multa isolada, por vício formal do lançamento. Os sujeitos passivos foram regularmente cientificados da decisão em 14/09/2020, não tendo sido apresentados embargos ou Recursos Especiais. Em 06/11/2020 a unidade de origem lavrou Termo de Revelia, ratificando a inércia dos sujeitos passivos interessados.

O Decreto nº70.235/1972 assim dispõe, em seu art. 42, sobre a eficácia e execução das decisões.

Art. 42. São definitivas as decisões:

I - de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;

II - de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição;

III - de instância especial.

Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.

Desta forma, se tornou definitiva a decisão proferida quanto ao lançamento anulado por erro formal no curso daquele processo. Não pode tal matéria compor a presente lide, motivo pelo qual não será aqui conhecida.

Preliminares

Da decadência

A presente autuação decorreu da anulação, por vício formal, do lançamento efetuado nos autos do processo 13851.720138/2017-14. A ciência do Acórdão 2202-004.861, decisão definitiva administrativa sobre o processo, se deu em 14/09/2020. Esta data marca o termo de início de contagem do período decadencial de 5 anos, nos termos do art. 173, inciso II do CTN, para que pudesse ser lavrado novo auto de infração. A ciência da presente autuação foi dada aos sujeitos passivos em 10/11/2020 (e-fls.4618/4622), portanto, decorridos apenas 57 dias do início da contagem do prazo decadencial de 5 anos para lavratura de novo auto de infração.

Destaque-se, que se equivocou o recorrente em seu Recurso Voluntário, às e-fls. 5306/5307, ao afirmar que as declarações foram entregues entre os meses de março de 2013 a junho de 2016. Conforme detalha o auto de infração e o Relatório Fiscal, em especial no quadro às e-fls. 11/12, as declarações foram entregues nos meses 12/2015, 04/2016, 05/2016, 07/2016, 08/2016, 09/2016, e 05/2017.

Ainda que se acolhesse a alegação do recorrente, de inaplicabilidade do disposto no art. 173, inciso II do CTN, não haveria operado a decadência.

Se considerarmos a data dos fatos geradores, como termo de início da contagem do prazo decadencial, para lavrar o presente auto de infração de penalidade pecuniária, temos que:

- i) o primeiro dos fatos geradores se deu em 21/12/2015;
- ii) pela regra decadencial do art. 173, inciso I, do CTN, a ciência do auto de infração teria que ser dada até 01/01/2021;
- iii) pela regra decadencial do art. 150, §4º, do CTN, a ciência do auto de infração teria que ser dada até 21/12/2020;

- iv) a ciência do presente auto de infração foi dada em 10/11/2020, dentro do prazo decadencial de ambas as regras.

Afastada a preliminar de decadência.

Quanto à alegação de inaplicabilidade do disposto no art. 173, inciso II do CTN, visto que, no entender do recorrente, tal dispositivo não seria aplicável a penalidades pecuniárias.

O CTN assim discorre em seu art. 113 sobre a obrigação tributária.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo **ou penalidade pecuniária** e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, **converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária**.

A respeito do fato gerador, discorre nos artigos 114 e 115.

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Sobre sujeição passiva destacamos o art. 121.

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Por fim, sobre crédito tributário, vejamos o art. 139.

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Por sua vez, a autuação que ora analisamos é referente a multa isolada por compensação com falsidade da declaração, cuja fundamentação legal apresentada é a Lei nº

8212/91, art. 89, § 10º e alterações posteriores. A autuação destaca que se trata de fatos geradores ocorridos entre 01/12/2015 e 31/05/2017.

Conforme detalhado às e-fls. 11/12, foram glosados valores referentes às competências 03/2013 a 02/2014, 04/2014, 07/2014 a 09/2014, 13/2014, 04/2015, 05/2015, 08/2015, 11/2015 a 13/2015, 01/2016 a 07/2016. No mesmo quadro às e-fls. 11/12, há a informação de que estas competências, cujos valores foram glosados, foram objeto de declarações falsas entregues nos seguintes períodos de apuração: 12/2015, 04/2016, 05/2016, 07/2016, 08/2016, 09/2016, e 05/2017.

Temos assim, duas ocorrências distintas de fatos geradores.

A primeira ocorrência, se refere aos fatos geradores das obrigações principais, às quais o contribuinte pretendeu extinguir, confrontando-as com valores inábeis para tal. Estas pretensas compensações mostraram-se indevidas, e os valores inábeis foram glosados no Despacho Decisório RFB/DRFAQ/SAORT nº 68, datado 28/12/2016, parte integrante do Processo Administrativo Fiscal nº 13851.721759/2016-16. Estes créditos tributários foram parcelados e seguem curso autônomo no processo nº 13851.721759/2016-16.

A segunda ocorrência, se refere a fatos geradores de distinta obrigação principal, tendo sua ocorrência relacionada ao cometimento da conduta descrita no § 10, do art. 89, da Lei nº 8.212/91. Sobre estes fatos geradores, e esta obrigação principal, que versa a presente lide.

Os presentes fatos geradores ocorreram com a entrega de declarações falsas. As referidas declarações falsas foram entregues nos meses de: 12/2015, 04/2016, 05/2016, 07/2016, 08/2016, 09/2016, e 05/2017. A ocorrência destes fatos geradores ensejou a aplicação da penalidade pecuniária prescrita no § 10, do art. 89, da Lei nº 8.212/91.

Da leitura conjunta dos dispositivos supracitados do CTN, frente os fatos ora sob análise, temos que o presente auto de infração versa sobre obrigação principal que tem como objeto o pagamento de penalidade pecuniária, nos termos do art. 113 do CTN.

A situação definida no § 10, do art. 89, da Lei nº 8.212/91, é situação suficiente à ocorrência do fato gerador da obrigação principal em tela, nos termos do art. 114 do CTN.

O crédito tributário constituído nos autos decorre da obrigação principal, tendo mesma natureza, nos termos do art. 139 do CTN.

O CTN define que a obrigação principal pode ter como objeto o pagamento de tributos ou de penalidades pecuniárias, tratando paralelamente ambos, quanto a seu surgimento e extinção. As situações excepcionais de distinção de tratamento são explicitadas no texto.

Por sua vez, afirma o CTN que o crédito tributário decorre da obrigação principal. Conforme visto, obrigação principal pode ter como objeto tributos ou penalidades pecuniárias. O texto legal trouxe o gênero obrigação principal, sem excluir dele nenhuma de suas espécies, quanto à constituição ou extinção do crédito tributário.

Portanto, não assiste razão ao recorrente, quanto à alegação de inaplicabilidade do art. 173, inciso II, do CTN ao presente lançamento de crédito tributário.

Os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais trazidos pelo recorrente, conquanto respeitáveis, não têm caráter vinculante.

Alega também que haveria nulidade absoluta do auto de infração, visto a penalidade não ter sido aplicada com a glosa das compensações realizadas, desrespeitando o previsto no art. 142 do CTN.

Segue texto do art. 142:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar 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.

O crédito tributário referente aos fatos geradores das obrigações principais, às quais o contribuinte pretendeu extinguir por meio de compensações indevidas, foi devidamente constituído no Despacho Decisório RFB/DRFAQ/SAORT nº 68, datado 28/12/2016, parte integrante do Processo Administrativo Fiscal nº 13851.721759/2016-16. Naquele processo foram também lançadas as penalidades cabíveis, como as multas de ofício e de mora. Estes créditos tributários foram parcelados e seguem curso autônomo no processo nº 13851.721759/2016-16, conforme já salientado no presente voto.

O crédito tributário aqui tratado, decorrente de obrigação principal cujo o objeto é o pagamento da penalidade pecuniária prevista no § 10, do art. 89, da Lei nº 8.212/91, foi também regularmente lançado, dentro do período decadencial. Não há que se falar em desrespeito ao art. 142 do CTN, ou tampouco de nulidade da autuação.

Afastadas as questões preliminares.

Mérito

O recorrente alega que houve denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, devendo ser excluída a multa punitiva por sonegação fiscal.

Não há que se falar em denúncia espontânea. O contribuinte confunde o parcelamento efetuado em outro processo, referente a outro crédito tributário, de outra obrigação principal, o qual segue rito autônomo do presente processo. As obrigações principais e os créditos tributários presentes no processo nº 13851.721759/2016-16, objeto de parcelamento, não se confundem com a obrigação principal e crédito tributário da presente lide. Trata-se de hipóteses de incidência distintas, fatos geradores distintos, que ainda que possuam um vínculo por decorrência, são autônomos. Assim, o pagamento realizado em um processo, não pode ser aproveitado em outro crédito tributário.

Ademais, quando da realização do parcelamento, este não se deu antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. Logo, o alegado parcelamento não pode ser tomado como uma denúncia espontânea, nos termos do parágrafo único do art. 138 do CTN.

Aduz que o auto de infração foi lavrado em desacordo com a Súmula CARF nº25. Aqui também não assiste razão ao recorrente.

Súmula CARF nº 25

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2009

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

O presente caso não se trata de autuação por omissão de receita ou rendimentos, nem da qualificação da multa de ofício.

A presente multa é uma multa isolada, descrita no § 10, do art. 89, da Lei nº 8.212/91, a qual se utiliza do percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº9.430, de 27 de dezembro de 1996. Esta multa isolada não se confunde com a multa de ofício descrita também no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº9.430/1996, são multas distintas, atribuídas a condutas distintas. A referência feita ao inciso I do caput do art. 44 da Lei nº9.430/1996 é puramente em relação aos percentuais ali descritos, conforme disposição legal expressa.

“o contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro”

Da falsidade da declaração

Este item abarcará, para além da falsidade da declaração, as alegações do contribuinte:

- de que não causou embaraço à fiscalização, tendo dado acesso à todos os documentos requisitados;
- que não houve intenção de sonegar, tendo o contribuinte sempre lançado mensalmente os devidos fatos geradores de todas as contribuições sociais;
- que houve ausência de dolo, fraude, ou simulação, afastando a regra de contagem decadencial do art. 173, I, do CTN;

Primeiramente, cumpre relevar que o mandamento legal da multa isolada em tela, inscrito no § 10, do art. 89, da Lei nº 8.212/91, não faz referência às condutas tipificadas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Tais requisitos se aplicam para qualificação da distinta multa de ofício, prevista no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº9.430, de 27 de dezembro de 1996, e que tem sua qualificadora prevista no §1º do mesmo artigo. Conforme já esclarecido neste voto, trata-se de duas multas distintas, e que não se confundem.

A multa isolada em análise requer apenas que seja demonstrada a falsidade da declaração. Assim tem sido o entendimento da CSRF do CARF, por exemplo, no acórdão de Recurso Especial do Procurador sob número 9202-011.048 – CSRF / 2ª Turma, em 25/10/2023.

Em mesmo sentido foram os acórdão anteriores de número Acórdão 9202-008.521 e 9202-007.493.

Assim dispõe o caput do art. 89 da Lei nº 8.212/91, em leitura conjunta com seus parágrafos 9º e 10º.

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).

(...)

§9º Os valores compensados indevidamente serão exigidos com os acréscimos moratórios de que trata o art. 35 desta Lei.

§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 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado

O Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, em voto dado no Acórdão nº 9202-007.493, assim sintetizou o entendimento exposto.

“Declaração falsa é aquela que, conscientemente, não corresponde à verdade. É diferente do erro, do mero engano, em que o agente insere informação inverídica, porém, pensando estar inserindo informação verdadeira. Informar em declaração entregue ao Fisco que detém um crédito passivo de restituição ou ressarcimento quando não tem o reconhecimento de que esse crédito é passível de restituição, configura efetivamente falsidade da declaração.”

O contribuinte, ao declarar como direito líquido e certo créditos expressamente não permitidos pela legislação, fez declaração falsa. A ciência de sua conduta ilegal fica patente na conduta descrita pela Autoridade Fiscal. As múltiplas condutas trazidas pela fiscalização, não apenas demonstram a falsidade das declarações feitas, mas também evidenciam uma atitude dolosa, embora ela não seja elemento necessário à aplicação desta multa isolada.

Sobre este tópico, é indispensável o resgate da conduta descrita no Relatório Fiscal (e-fls. 08/17).

“o contribuinte a partir da competência 05/2010 e até a competência 07/2016, fez compensações de contribuições previdenciárias sem comprovação dos créditos, seja em decorrência de recolhimentos indevidos ou a maior, ou por intermédio de sentença judicial transitada em julgado, conforme determina o artigo 170-A da Lei nº 5.172, de 1966. Em síntese, além da não comprovação dos valores que deram origem aos créditos utilizados nas compensações, não atendeu a legislação que impede a compensação sem a decisão judicial transitada em julgado.”

A lei não deixa dúvidas que, quanto à compensação de tributos, não é possível o aproveitamento de créditos tributários objeto de contestação judicial, antes do trânsito em julgado. O crédito hábil à compensação é aquele líquido e certo, sobre o qual já não pairam dúvidas ou discussões. Assim dispõe o citado art. 170-A do CTN.

Art. 170-A. **É vedada a compensação** mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, **antes do trânsito em julgado** da respectiva decisão judicial. (Artigo incluído pela Lcp n.º 104, de 2001) *grifos do relator*

Em mesmo sentido alerta a Lei n.º 9.430/1996.

Art. 74. 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.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

(...)

§ 12. **Será considerada não declarada** a compensação nas hipóteses: (Redação dada pela Lei n.º 11.051, de 2004)

I - previstas no § 3º deste artigo; (Incluído pela Lei n.º 11.051, de 2004)

II - em que o crédito: (Incluído pela Lei n.º 11.051, de 2004)

a) seja de terceiros; (Incluída pela Lei n.º 11.051, de 2004)

b) refira-se a "crédito-prêmio" instituído pela art. 1º do Decreto-Lei no 491, de 5 de março de 1969; (Incluída pela Lei n.º 11.051, de 2004)

c) refira-se a título público; (Incluída pela Lei n.º 11.051, de 2004)

d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; ou (Incluída pela Lei n.º 11.051, de 2004)

e) não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF. (Incluída pela Lei n.º 11.051, de 2004)

f) tiver como fundamento a alegação de inconstitucionalidade de lei que não tenha sido declarada inconstitucional pela Supremo Tribunal Federal em ação direta de inconstitucionalidade ou em ação declaratória de constitucionalidade, nem tenha tido sua execução suspensa pelo Senado Federal. (Incluído pela Medida Provisória n.º 449, de 2008)

f) tiver como fundamento a alegação de inconstitucionalidade de lei, exceto nos casos em que a lei: (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

1 – tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação direta de inconstitucionalidade ou em ação declaratória de constitucionalidade; (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

2 – tenha tido sua execução suspensa pelo Senado Federal; (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

3 – tenha sido julgada inconstitucional em sentença judicial transitada em julgado a favor do contribuinte; ou (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

4 – seja objeto de súmula vinculante aprovada pelo Supremo Tribunal Federal nos termos do art. 103-A da Constituição Federal. (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

§ 13. O disposto nos §§ 2º e 5º a 11 deste artigo não se aplica às hipóteses previstas no § 12 deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

(...)

O Relatório Fiscal elenca vários Mandados de Segurança ajuizados pelo contribuinte perante a Justiça Federal, não tendo o contribuinte obtido êxito em nenhum deles.

Importante destacar que o contribuinte já fora autuado anteriormente pelos mesmos fundamentos, estando plenamente ciente da ilegalidade de sua conduta.

10. Cabe salientar que o contribuinte já havia sido autuado anteriormente, por compensações indevidas nas GFIP's, pelos mesmos fundamentos. Portanto, não se pode alegar desconhecimento da infração que estava sendo cometida – Processos Administrativos n.ºs 18088.720124/2011-19 e 18088.720353/2013-03.

Não bastasse as condutas irregulares anteriores, foram constatadas condutas irregulares também após o presente procedimento fiscal.

12. Durante os meses em que estava sob esta ação fiscal, mesmo sendo intimado e notificado, o contribuinte continuou efetuando compensações nas competências 08/2016 a 12/2016 (13º Salário), totalizando R\$ 22.364.037,09 (Vinte de dois milhões, trezentos e sessenta e quatro mil, trinta e sete reais e nove centavos), demonstrando não ter nenhum respeito à legislação federal que disciplina o assunto, e nem se importando com quaisquer punições.

A presente insistência na conduta infratora não pode ser entendida como mero erro. Revela sim, total desprezo pelo mandamento legal. O contribuinte estava ciente da irregularidade de sua conduta e, ainda assim, seguiu repetindo-a.

O Relatório Fiscal destaca também como esta conduta foi acompanhada de irregularidades contábeis que alteraram o montante de Receitas Correntes Líquidas do órgão.

15. Para que a execução orçamentária não demonstrasse que a dotação para pagamento das contribuições previdenciárias não fora utilizada (por exemplo estava orçado R\$ 1.000,00 para pagamento das contribuições previdenciárias devidas, mas utilizou-se somente R\$ 200,00), o contribuinte lançou o valor compensado (no exemplo R\$ 800,00), a crédito da conta 1.9.2.2.99.00.03.00-OUTRAS RESTITUIÇÕES, do grupo RECEITAS CORRENTES.

16. Fica a pergunta: Como lançou como Receitas Correntes restituições que não houve? Considerando as compensações como restituições em dinheiro, o montante das Receitas Correntes Líquidas ficou alterado, e a execução orçamentária incorreta. Sendo este um dos motivos da não aprovação, pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, da prestação de contas do município de Araraquara do exercício de 2013, ano em que foram efetuadas parte das compensações.

A fiscalização tributária identificou, inclusive, a compensação de contribuições previdenciárias retidas dos segurados. Assim, apesar dos valores terem sido retidos dos segurados, não foram repassados à União. Em vez de repasse dos valores retidos, foram realizadas compensações com créditos inábeis para tal, restando indevidamente disponíveis ao contribuinte os valores retidos dos segurados.

18. Mais grave ainda é que nos meses de março a maio de 2013, julho de 2014 e junho e julho de 2016, o contribuinte compensou parte significativa das contribuições previdenciárias retidas dos segurados, conforme demonstrado no Despacho Decisório RFB/DRFAQ/SAORT N.º 68/2016, item 16, Processo Administrativo n.º 13851.721759/2016-26, que identificou as contribuições previdenciárias glosadas.

19. Está evidente que temos uma situação em que o sujeito passivo inseriu em GFIP - Guia de Recolhimento de FGTS e Informações à Previdência Social compensações indevidas, pois não houve crédito. Com esta inserção, reduziu, deliberadamente, o valor devido informado à Receita Federal e, conseqüentemente, o recolhimento efetuado.

Afastadas as alegações de mérito contrárias à aplicação da multa isolada em comento.

Sustentação Oral

O pedido de sustentação oral deve ser formulado seguindo o rito previsto no RICARF.

Responsabilidade Solidária

O Relatório Fiscal atribuiu responsabilidade solidária a Marcelo Fortes Barbieri, utilizando como fundamentação legal o art. 15, inciso I, da Lei nº 8.212/91 e o art. 135 do CTN. Suportando a argumentação citou jurisprudência do TRF5 e do STF.

O recorrente alegou em sua defesa:

- que foi atribuída responsabilidade solidária inclusive para “créditos informados em GFIP em maio/2017, não pertencentes aos períodos de sua gestão, cujo mandato eletivo, encerrou-se em 31/12/2016”;

- que a fiscalização afrontou o art. 108, §1º do CTN ao aplicar analogia ao fazer equiparação “Art. 15, inciso I, da Lei n. 8.212/91, os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional”;

- que o Tribunal Pleno do STF, em repercussão geral (RE n. 562.276), “fixou entendimento pacificado no sentido de que a responsabilidade pessoal, prevista no Art. 135-III do CTN somente se aplica a sócios, com poderes de Direção; Gerência ou Representação de pessoa jurídica de direito privado cuja norma não é extensiva a pessoa jurídica de direito público (Entes Federativos) e gestores públicos (Prefeitos)”;

- que o auto de infração é nulo por conter vício insanável ao atribuir solidariedade a ex-Prefeito com fundamento no art. 135, III do CTN;

- que o disposto no inciso III, art. 135 do CTN só pode ser modificado ou estendido por meio de Lei Complementar;

Discorre sobre responsabilidade, civil, tributária, pessoal, e solidária. Cola doutrina, jurisprudência da justiça federal e administrativa.

A CSRF do CARF já se debruçou sobre esta questão, dirimindo divergências de entendimento existentes no CARF.

Me filio ao entendimento exposto no Acórdão nº9202-010.590 – CSRF / 2ª Turma, em sessão de 21/12/2022, em julgamento de Recurso Especial do Contribuinte. Destaco abaixo trechos do voto do Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho, os quais tomo como razão de decidir.

A matéria admitida a reapreciação por esse Colegiado refere-se à atribuição de responsabilidade a dirigente de pessoa jurídica de direito público com base no art. 135, III, do CTN.

No caso, como visto no relatório, tem-se Autos de Infração referentes a glosas de compensações de contribuições previdenciárias, bem a aplicação de multa isolada em virtude da inserção de créditos falsos em GFIP.

Conforme externado no Relatório Fiscal (fls. 10704/10838), a Prefeitura Municipal, por meio dos dirigentes incluídos no polo passivo da relação obrigacional na condição de responsáveis, em conluio com escritório jurídico, e a partir de esquema manifestamente doloso, sonegou contribuições previdenciárias e causou prejuízo aos cofres públicos municipais e à Previdência Social, engendrando intencionalmente créditos sabidamente inexistentes.

(...)

(...)presumo que o inciso III do art. 135 do CTN não serve de base para atribuir-lhe responsabilidade solidária.

É que referido dispositivo imputa responsabilidade tributária a diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pela prática de atos com excesso de poderes, infração a lei, contrato social ou estatutos, mas não alcança dirigentes de órgãos públicos da administração direta. Vejamos:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

[...]

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Não se olvida que o inciso I do art. 15 da Lei nº 8.212/1991 equipara os órgãos e entidades da administração pública a empresa, nos seguintes termos:

Art. 15. Considera-se:

I - empresa a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional;

Ocorre que esse dispositivo da Lei de Custeio teve por finalidade regulamentar a parte do inciso I do art. 195 da Constituição que possibilitou à lei incluir entre os contribuintes do Regime Geral de Previdência Social – RGPS, não somente empregadores e empresas do setor privado, mas ainda outras entidades que não se enquadrem nessas definições, mediante equiparação, ou seja, a finalidade do dispositivo legal foi inserir entre os financiadores do RGPS também órgãos e entidades da administração pública que mantenham em seus quadros trabalhadores não vinculados a regimes próprios de previdência.

Em vista disso, entendo pela impossibilidade de se recorrer I do art. 15 da Lei nº 8.212/1991 para assemelhar os dirigentes de órgãos públicos a diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, com a finalidade de outorga-lhes responsabilidade por créditos decorrentes de obrigações tributárias, ainda que resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei.

Ressalte-se que não se está a dizer que os dirigentes de órgãos públicos não tenham de ser responsabilizados por atos reprováveis como os verificados nos autos que, além de terem resultado em sonegação de tributos, ocasionaram, como bem ressaltado nas contrarrazões, evidentes prejuízos ao erário. Ocorre que, como já se disse, não há previsão legal para que a reparação por atos lesivos dessa natureza se dê no âmbito do processo administrativo tributário e, assim, a responsabilidade dessa espécie de dirigente deve ser apurada pelos competentes órgãos de fiscalização e controle e resolvida na esfera cível/criminal.

Assim, afasto a responsabilidade solidária de Marcelo Fortes Barbieri.

Conclusão

Voto por conhecer em parte dos Recursos Voluntários, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidades, não conheço também das matérias estranhas à lide, como as alegações referentes a erro material nos lançamentos objeto dos processos administrativos 13851-720.138/2017-14 e 13851-720.007/2018-18, e demais alegações afetas a esses processos, inclusive pedidos de diligências no mérito. Afasto as alegações preliminares para NEGAR provimento ao Recurso Voluntário do Contribuinte Município de Araraquara, e DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário do Responsável Solidário Marcelo Fortes Barbieri.

(documento assinado digitalmente)

Alfredo Jorge Madeira Rosa

Fl. 24 do Acórdão n.º 2302-003.755 - 2ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10840.731476/2020-18