

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****Conselho Administrativo de Recursos Fiscais****PROCESSO** 10850.723803/2019-05**ACÓRDÃO** 2402-012.769 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA**SESSÃO DE** 10 de julho de 2024**RECURSO** VOLUNTÁRIO**RECORRENTE** METODO ENGENHARIA LTDA - EM RECUPERACAO JUDICIAL**RECORRIDA** FAZENDA NACIONAL**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/05/2018 a 30/06/2018

NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adota-se os fundamentos da decisão recorrida, nos termos do inc. I, § 12, do art. 144, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 - RICARF.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. FALSIDADE NA DECLARAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. MULTA ISOLADA. PERCENTUAL EM DOBRO. POSSIBILIDADE E PRESSUPOSTO DA APLICAÇÃO.

Na hipótese de compensação indevida e uma vez presente a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, impõe-se a aplicação da multa isolada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), calculada com base no valor total do débito indevidamente compensado.

MULTA CONFISCATÓRIA. INCONSTITUCIONALIDADE.

Não é confiscatória a multa exigida nos estritos limites do previsto em lei para o caso concreto. Ademais, não é competência funcional do órgão julgador administrativo apreciar alegações de ilegalidade ou inconstitucionalidade da legislação vigente.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário interposto.

*Assinado Digitalmente*

Gregório Rechmann Junior– Relator

*Assinado Digitalmente*

Francisco Ibiapino Luz – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, João Ricardo Fahrion Nüske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Marcus Gaudenzi de Faria e Rodrigo Duarte Firmino.

**RELATÓRIO**

Trata-se de recurso voluntário (p. 166) interposto em face da decisão da 6ª Turma da DRJ/SDR, consubstanciada no Acórdão nº 15-49.847 (p. 138), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Nos termos do relatório da r. decisão, tem-se que:

**1 Auto de infração**

Trata-se de créditos tributários lançados em face do contribuinte acima identificado por meio do auto de infração discriminado a seguir:

Tabela I – Discriminação do auto de infração

| DESCRIÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO                                                                                                                                                     | VALOR ORIGINAL |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------|
| <b>MULTAS PREVIDENCIÁRIAS:</b><br><br><b>2398 Multa isolada por compensação previdenciária indevida</b><br>• Infração: multa isolada por compensação com falsidade da declaração. | 674.107,54     |

Conforme consta no relatório fiscal, os autos de infração são referentes ao lançamento de multa isolada sob a alíquota de 150% incidente sobre o valor compensado indevidamente em GFIP pela empresa autuada nas competências 04

e 05/2018, com falsidade de declaração, relativos a inexistentes créditos decorrentes de retenções sofridas pela empresa em 05/2013.

Por meio do Despacho Decisório nº 2019/008/DRF/SJR/SAORT (fls. 92-102), que tramita nos autos do processo administrativo nº 10880.736435/2019-08, a Autoridade Tributária assim decidiu sobre as compensações declaradas pelo contribuinte:

*19. Tendo em vista que parte das retenções sofridas não foi declarada em GFIP, conforme exigia o inciso I do artigo 60 da IN RFB 1.300/2012, e que não sobraram saldos de retenções a restituir, conforme previsto no artigo 30 da IN RFB 1.717/2017, sou pelo INDEFERIMENTO do direito creditório, no valor de R\$ 1.185.846,34 (um milhão, cento e oitenta e cinco mil, oitocentos e quarenta e seis reais e trinta e quatro centavos), e pela NÃO HOMOLOGAÇÃO das compensações realizadas, no montante de R\$ 1.818.534,58 (um milhão, oitocentos e dezoito mil, quinhentos e trinta e quatro reais e cinquenta e oito centavos).*

[...]

*Pelo exposto, e considerando a competência conferida pelo artigo 6º, inciso I, alínea “b” da Lei 10.593 de 2002, disciplinado pelo artigo 2º da Portaria RFB 1.453 de 2016, INDEFIRO o direito creditório formalizado pelo interessado no valor de R\$ 1.185.846,34 (um milhão, cento e oitenta e cinco mil, oitocentos e quarenta e seis reais e trinta e quatro centavos), referente à competência Maio/2013, e DECLARO NÃO HOMOLOGADAS as compensações realizadas em DCOMP no valor de R\$ 1.818.534,58 (um milhão, oitocentos e dezoito mil, quinhentos e trinta e quatro reais e cinquenta e oito centavos), referentes à CPRB devida nas competências Abril e Maio de 2018. Este Despacho não será publicado. É cabível manifestação de inconformidade no prazo de 30 (trinta) dias da ciência da decisão, conforme art. 15 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (Processo Administrativo Fiscal).*

*Dê ciência, ao interessado, deste ato decisório e do Auto de Infração de multa isolada por compensação indevida, peça do processo administrativo fiscal apensado no 10850.723803/2019-05.*

*Efetue a cobrança dos débitos não homologados e execute os demais procedimentos previstos na legislação tributária.*

No relatório fiscal do auto de infração, a Autoridade Tributária relatou as irregularidades cometidas pela empresa que ensejaram a decisão administrativa desfavorável e assim concluiu:

*4.7. Os erros cometidos pela empresa, explicados nos itens 4.1 a 4.6, demonstram que a empresa deixou de destacar, em notas fiscais, retenções sofridas, que deixou de declarar essas retenções em GFIP, que, ao declarar as retenções em GFIP, causou confusão, pois informou as retenções destacadas nas notas fiscais emitidas pelo estabelecimento 58.700.428/0001-27 nas GFIPs de todos os estabelecimentos, inclusive na declaração do estabelecimento 58.700.428/0004-*

70, que também sofreu retenções, o que estaria em desacordo com o inciso I do artigo 60 da Instrução Normativa RFB 1.300/2012 e espalharia indevidamente os créditos de um estabelecimento para os outros estabelecimentos da empresa, o que deveria ser realizado através do campo compensação da GFIP. Porém, mesmo em uma análise conjunta de todos os créditos da empresa, observa-se que também houve erro na apuração das deduções, pois, ao contrário do que fez com os créditos, só considerou as deduções realizadas no estabelecimento matriz, esquecendo-se de descontar, dos saldos, as retenções utilizadas para abater as contribuições devidas pelos demais estabelecimentos. Confundiu-se ao informar as compensações realizadas e realizou compensações, em GFIP, mesmo quando já não havia saldos de retenções informadas em GFIP. O quadro reproduzido a seguir resume os erros cometidos pela empresa na apuração de créditos.

| Retenções 05/2013  |               |               |              |                                            |
|--------------------|---------------|---------------|--------------|--------------------------------------------|
|                    | Empresa       | RFB           | Divergência  | Justificativa                              |
| Apuradas em NF     | 2.807.952,16  | 2.949.924,54  | -141.972,38  | Não informou NF do estabelecimento 0004-70 |
| Informadas em GFIP | -             | 1.871.488,92  | -936.463,24  | Não informou todas as Retenções Sofridas   |
| Deduções           | -701.237,35   | -1.871.488,91 | 1.170.251,56 | Não considerou Deduções nos outros estab.  |
| Compensações GFIP  | -920.868,47   | -184.922,90   | -735.945,57  | Confundiu Compensações e Deduções          |
| Crédito Disponível | 1.185.846,34  | -184.922,89   | 1.370.769,23 | Realizou Compensações indevidas em GFIP    |
| Compensações DCOMP | -1.185.846,34 | -1.185.846,34 | 0,00         | Não havia Créditos Disponíveis             |
| Saldo              | 0,00          | -1.370.769,23 | 292.333,61   | Crédito Inexistente                        |

5. Como não havia saldo de retenções a restituir, também não havia créditos que pudessem ser utilizados para justificar a compensação, realizada por DCOMP, de R\$ 1.818.534,58 (um milhão, oitocentos e dezoito mil, quinhentos e trinta e quatro reais e cinquenta e oito centavos) em valores devidos da CPRB nas competências 04/2018 e 05/2018. No entanto, é preciso lembrar que isso ocorreu, em parte, porque a empresa deixou de declarar em GFIP o montante de R\$ 1.078.435,62 em créditos de retenções e que, se tivessem sido declarados, poderiam ter sido utilizados para justificar parte dessas compensações. O quadro reproduzido abaixo demonstra que mesmo que todos os créditos tivessem sido declarados em GFIP, ao descontar, dos créditos apurados pela RFB, as deduções e compensações realizadas em GFIP e as compensações realizadas em DCOMP, ainda faltaria cerca de R\$ 292.333,61 (duzentos e noventa dois mil, trezentos e trinta e três reais e sessenta e um centavos) para que todas as compensações realizadas pudessem ser justificadas.

| Apuração do Crédito Existente RFB |               |
|-----------------------------------|---------------|
| Retenções Apuradas                | 2.949.924,54  |
| (-) Deduções em GFIP              | -1.871.488,91 |
| (-) Compensações em GFIP          | -184.922,90   |
| (-) Compensações em DCOMP         | -1.185.846,34 |
| Saldo                             | -292.333,61   |

6. O quadro abaixo demonstra que a utilização de créditos inexistentes possibilitou que a empresa compensasse o não recolhimento de R\$ 449.405,02 (quatrocentos

e quarenta e nove mil, quatrocentos e cinco reais e dois centavos) devidos a título de CPRB, o que configura declaração falsa e enseja a aplicação da multa isolada de 150% sobre essas compensações, conforme o parágrafo 10 do artigo 89 da Lei 8.212 de 1991, combinado com o inciso I do artigo 44 da Lei 9.430 de 1996.

| Compensações Realizadas com Créditos Inexistentes |                   |                 |                   |
|---------------------------------------------------|-------------------|-----------------|-------------------|
| Mês                                               | Crédito Utilizado | Selic Acumulada | Vlr. Compensado   |
| 04/2018                                           | 11.135,34         | 0,5323          | 17.062,69         |
| 05/2018                                           | 281.198,27        | 0,5375          | 432.342,34        |
| <b>TOTAL</b>                                      | <b>292.333,61</b> | <b>-</b>        | <b>449.405,02</b> |

7. Os demais documentos utilizados na análise e glosa das compensações indevidamente realizadas pela empresa estão disponíveis no processo 10880.736435/2019-08.

[...]

18. Tendo verificado que parte dos créditos discriminados em DCOMP não haviam sido informados em GFIP e que o restante já havia sido integralmente utilizado em deduções e compensações em GFIP, chegou-se à conclusão de que as compensações realizadas em DCOMP eram indevidas, o que exige que as compensações sejam declaradas não homologadas e que os valores sejam cobrados com acréscimo de juros e multa, conforme definido no parágrafo 9º do artigo 89 e no artigo 35 da Lei 8.212 de 1991 e também no artigo 61 e no parágrafo 3º do artigo 5º da Lei 9.430 de 1996.

[...]

19. A informação, em DCOMP, de créditos inexistentes ou já utilizados em outras compensações, na tentativa de justificar as compensações realizadas, configura declaração falsa que sujeita o contribuinte à aplicação da multa isolada prevista no parágrafo 10º do artigo 89 da Lei 8.212 de 1991, combinado com o inciso I do artigo 44 da Lei 9.430 de 1996, com redação dada pela Lei 11.488 de 2007.

[...]

20. Diante do exposto, e de acordo com o §10º do artigo 89 da Lei 8.212 de 1991 combinado com o inciso I do artigo 44 da Lei 9.430 de 1996, **DECIDO APLICAR MULTA ISOLADA de 150% sobre as compensações indevidamente efetuadas, nas competências 04/2018 e 05/2018, com a utilização de créditos inexistentes. A multa aplicada teve o valor apurado em R\$ 674.107,54 (seiscentos e setenta e quatro mil, cento e sete reais e cinquenta e quatro centavos).**

O contribuinte foi cientificado da autuação em 18/10/2019 (ciência por meio do domicílio tributário eletrônico do contribuinte, fls. 107-109).

## 2 Impugnação

O contribuinte impugnou a autuação em 18/11/2019 (fls. 113-121) e alegou o seguinte, em síntese:

\* Não foi disponibilizado o mandado de procedimento fiscal ou o necessário código de acesso para que o contribuinte possa averiguar “quem autorizou a fiscalização nem qual fundamento apresentou para tanto, muito menos como a distribuição foi feita para o auditor-fiscal que lavrou a multa isolada em questão”;

\* “sendo julgada procedente a divergência do contribuinte contra a não homologação de compensação por ele realizada, questão principal, deve o acessório, no caso esta multa isolada, ser igualmente afastada”;

\* A alíquota dobrada da multa isolada, no percentual de 150%, só pode ser aplicada na hipótese de má-fé do contribuinte, que ele tem a “intenção de prática de conduta a qual sabia como irregular, qual seja, a compensação efetuada”;

\* A multa isolada aplicada é inconstitucional porque possui caráter confiscatório.

O impugnante pediu a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, a juntada do mandado de procedimento fiscal aos autos e a correspondente concessão de vistas e prazo para manifestação ao contribuinte, a improcedência do lançamento no caso de sucesso da manifestação de inconformidade apresentada contra o despacho decisório e, subsidiariamente, a redução da multa isolada de 150% para 30% ou para 75%.

A DRJ, como visto, julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, nos termos do susodito Acórdão nº 15-49.847 (p. 138), conforme ementa abaixo reproduzida:

CONTESTAÇÃO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO. CERTIDÃO POSITIVA DE DÉBITOS COM EFEITOS DE NEGATIVA. DECORRÊNCIA DA LEI.

Por disposição legal, a apresentação válida de impugnação ou manifestação de inconformidade suspende a exigibilidade do crédito combatido e, por conseguinte, não impede o fornecimento de certidão positiva de débitos, com efeitos de negativa.

COMPENSAÇÃO. MULTA ISOLADA. FALSIDADE DA GFIP.

Na imposição da multa isolada de 150% relativa à compensação indevida de contribuições previdenciárias, exige-se da Administração Tributária a comprovação da ocorrência de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, e não da ocorrência de sonegação, fraude ou conluio.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. JULGAMENTO ORIGINÁRIO POR ÓRGÃO ADMINISTRATIVO. INCOMPETÊNCIA.

A instância administrativa é incompetente para se manifestar originariamente sobre a constitucionalidade ou legalidade de ato normativo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada da decisão exarada pela DRJ, a Contribuinte apresentou o recurso voluntário de p. 166 e seguintes, esgrimindo suas razões de defesa nos seguintes pontos, em síntese:

(i) litispendência com o processo referente à não-homologação da declaração de compensação;

(ii) ausência de dolo; e

(iii) caráter confiscatório da multa.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de lançamento fiscal de multa isolada de 150% sobre os valores indevidamente compensados, conforme o parágrafo 10 do artigo 89 da Lei 8.212 de 1991, combinado com o inciso I do artigo 44 da Lei 9.430 de 1996.

Nos termos do Relatório Fiscal (p. 05), tem-se que:

(...)

Com a finalidade de analisar processo de restituição, que se refere a existência de saldos não utilizados de retenções sofridas na prestação de serviços na competência 05/2013, intimamos, em 12/09/2019, o contribuinte METODO POTENCIAL ENGENHARIA LTDA a prestar esclarecimentos e/ou documentos adicionais que pudessem contribuir no esclarecimento da utilização dos créditos de retenções sofridas naquela competência.

2. A empresa apresentou resposta em 08/10/2019, oportunidade em que informou estar sujeita à “desoneração da folha de pagamentos” a partir de Janeiro de 2014, que o ADE CODAC 93/2011 previa que as empresas desoneradas lançassem as contribuições previdenciárias patronais, calculadas pelo SEFIP, no campo compensação, desprezassem os relatórios de retenções e compensações gerados pelo SEFIP, e mantivessem demonstrativos próprios da origem dos créditos. Explicou, ainda, que informou em DCTF o valor devido da contribuição previdenciária, que o controle das compensações passou a ser realizado de acordo com as informações disponíveis naquela declaração e que a GFIP não poderia ser utilizada como fonte de informações para a análise de declarações de compensação e pedidos de restituição.

3. Sobre as afirmações realizadas pela empresa, é preciso esclarecer que, como o ingresso no regime da “desoneração da folha de pagamentos” só ocorreu a partir do exercício de 2014 e todas as informações utilizadas neste processo administrativo constam em GFIPs do exercício de 2013, não houve impacto, gerado pelo ingresso naquele regime, nos relatórios produzidos pelo SEFIP. Também é importante explicar que, ao contrário do informado pela empresa, as GFIPs dos exercícios em que empresa estiver sujeita à desoneração continuam servindo como termo de confissão de dívida das contribuições previdenciárias devidas pelos segurados, do RAT e das contribuições devidas a outras entidades, conforme previsto no inciso IV do artigo 32 da Lei 8.212 de 1991 e no artigo 225 do Decreto 3.048 de 1999. A compensação dessas contribuições continua sendo realizada em GFIP, que, portanto, é fonte válida de informações para análise dos créditos de retenção, dos pedidos de restituição e das declarações de compensação. O ADE CODAC 93/2011, não determina a invalidação dos dados informados na GFIP, até porque não poderia fazê-lo sobre o ponto de vista da hierarquia das normas, mas sugere que as empresas desconsiderem alguns dos relatórios gerados pelo SEFIP para evitar a ocorrência de erros. Como as empresas desoneradas informam no campo compensação os ajustes de desoneração, caso não fossem tomados os devidos cuidados, poder-se-ia, incorretamente, considerar a necessidade de utilizar créditos para compensar esses ajustes. Outro risco seria considerar, devido à ordem de apropriação dos créditos informados na GFIP, a utilização integral dos créditos de retenção em declarações em que não foi possível apropriar os ajustes de desoneração. Quanto à DCTF, também citada pela empresa, é importante explicar que a única contribuição previdenciária confessada nessa declaração é a CPRB, que está correto afirmar que as compensações dessa contribuição são informadas na DCTF, mas não é correta a afirmação de que a compensação das demais contribuições previdenciárias devidas é realizada em DCTF, pois elas são confessadas em GFIP.

4. A intimação fiscal foi clara sobre a existência de divergências entre as declarações entregues pela empresa e a necessidade de que fossem apresentados documentos que pudessem esclarecer essas divergências. No entanto, o contribuinte se concentrou apenas em argumentar sobre uma possível invalidade dos dados utilizados pela administração tributária e, embora tenha afirmado possuir relatórios próprios que controlassem os créditos utilizados, não os apresentou. Como não foram apresentados documentos ou informações desconhecidos pela fiscalização, concluiu-se que a apuração de créditos de retenções não utilizados, realizada pela empresa, foi incorreta, pois esses créditos já haviam sido integralmente consumidos em deduções e compensações. Nos próximos parágrafos serão demonstrados os créditos obtidos pela empresa na prestação de serviços e a sua utilização, conforme apresentado ao contribuinte no Termo de Intimação lavrado em 12/09/2019.

(...)

4.7. Os erros cometidos pela empresa, explicados nos itens 4.1 a 4.6, demonstram que a empresa deixou de destacar, em notas fiscais, retenções sofridas, que deixou de declarar essas retenções em GFIP, que, ao declarar as retenções em GFIP, causou confusão, pois informou as retenções destacadas nas notas fiscais emitidas pelo estabelecimento 58.700.428/0001-27 nas GFIPs de todos os estabelecimentos, inclusive na declaração do estabelecimento 58.700.428/0004-70, que também sofreu retenções, o que estaria em desacordo com o inciso I do artigo 60 da Instrução Normativa RFB 1.300/2012 e espalharia indevidamente os créditos de um estabelecimento para os outros estabelecimentos da empresa, o que deveria ser realizado através do campo compensação da GFIP. Porém, mesmo em uma análise conjunta de todos os créditos da empresa, observa-se que também houve erro na apuração das deduções, pois, ao contrário do que fez com os créditos, só considerou as deduções realizadas no estabelecimento matriz, esquecendo-se de descontar, dos saldos, as retenções utilizadas para abater as contribuições devidas pelos demais estabelecimentos. Confundiu-se ao informar as compensações realizadas e realizou compensações, em GFIP, mesmo quando já não havia saldos de retenções informadas em GFIP. O quadro reproduzido a seguir resume os erros cometidos pela empresa na apuração de créditos.

| Retenções 05/2013  |               |               |              |                                            |
|--------------------|---------------|---------------|--------------|--------------------------------------------|
|                    | Empresa       | RFB           | Divergência  | Justificativa                              |
| Apuradas em NF     | 2.807.952,16  | 2.949.924,54  | -141.972,38  | Não informou NF do estabelecimento 0004-70 |
| Informadas em GFIP | -             | 1.871.488,92  | -936.463,24  | Não informou todas as Retenções Sofridas   |
| Deduções           | -701.237,35   | -1.871.488,91 | 1.170.251,56 | Não considerou Deduções nos outros estab.  |
| Compensações GFIP  | -920.868,47   | -184.922,90   | -735.945,57  | Confundiu Compensações e Deduções          |
| Crédito Disponível | 1.185.846,34  | -184.922,89   | 1.370.769,23 | Realizou Compensações indevidas em GFIP    |
| Compensações DCOMP | -1.185.846,34 | -1.185.846,34 | 0,00         | Não havia Créditos Disponíveis             |
| Saldo              | 0,00          | -1.370.769,23 | 292.333,61   | Crédito Inexistente                        |

5. Como não havia saldo de retenções a restituir, também não havia créditos que pudessem ser utilizados para justificar a compensação, realizada por DCOMP, de R\$ 1.818.534,58 (um milhão, oitocentos e dezoito mil, quinhentos e trinta e quatro reais e cinquenta e oito centavos) em valores devidos da CPRB nas competências 04/2018 e 05/2018. No entanto, é preciso lembrar que isso ocorreu, em parte, porque a empresa deixou de declarar em GFIP o montante de R\$ 1.078.435,62 em créditos de retenções e que, se tivessem sido declarados, poderiam ter sido utilizados para justificar parte dessas compensações. O quadro reproduzido abaixo demonstra que mesmo que todos os créditos tivessem sido declarados em GFIP, ao descontar, dos créditos apurados pela RFB, as deduções e compensações realizadas em GFIP e as compensações realizadas em DCOMP, ainda faltaria cerca de R\$ 292.333,61 (duzentos e noventa dois mil, trezentos e trinta e três reais e sessenta e um centavos) para que todas as compensações realizadas pudessem ser justificadas.

A Contribuinte, reiterando os termos da impugnação apresentada, defende em sua peça recursal, em síntese, os seguintes pontos:

(i) litispendência com o processo referente à não-homologação da declaração de compensação;

(ii) ausência de dolo; e

(iii) caráter confiscatório da multa.

Pois bem!

Considerando que tais alegações de defesa em nada diferem daquelas apresentadas em sede de manifestação de inconformidade, estando as conclusões alcançadas pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento perfilhado por este Relator, em vista do disposto no inc. I, § 12, do art. 144, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 – RICARF, não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adoto os fundamentos da decisão recorrida, *in verbis*:

#### 5 Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal

No relatório fiscal, a Autoridade Tributária justificou a não emissão prévia de um TDPF da seguinte maneira:

16. Apesar da previsão de necessidade de expedição prévia de Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal – TDPF para a execução de procedimentos fiscais, conforme descrito no artigo 2º do Decreto 3.724 de 2001, com redação dada pelo Decreto 8.303 de 2014, a emissão de TDPF é dispensada na hipótese de procedimento fiscal de análise de pedido de restituição ou declaração de compensação quando não há necessidade de ação externa para coletar informações, conforme o inciso VIII do artigo 10 da Portaria RFB 6.478 de 2017.

Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB serão executados por ocupante do cargo efetivo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e terão início mediante expedição prévia de Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal - TDPF, conforme procedimento a ser estabelecido em ato do Secretário da Receita Federal do Brasil.

Art. 10. O TDPF será dispensado nas hipóteses de procedimento fiscal:

(...)

VIII - de análise de restituição, reembolso, ressarcimento ou compensação efetuada ou de lançamento de multas isoladas decorrentes dessa análise, exceto quando houver necessidade de atuação do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil em ação externa destinada a coletar informações ou outros elementos necessários à instrução ou conclusão do respectivo procedimento fiscal; e A empresa defendeu-se, argumentando que, no seu art. 2º, o Decreto nº 3.724/2001 relaciona expressamente as situações em que a expedição prévia do TDPF é dispensável.

O Decreto nº 3.724/2001 estabelece as situações em que o TDPF não é exigível e autoriza a definição de outras hipóteses de dispensa da sua expedição:

(...)

Referenciado pela Autoridade Tributária e lastreado no § 4º do art. 2º do Decreto nº 3.724/2001, o inciso VIII do art. 10 da Portaria RFB nº 6.478/2017 efetivamente dispensa a emissão prévia de TDPF na hipótese ora sob julgamento.

O Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, instituído pela Portaria SRF nº 1.265/1999, encontra-se atualmente revogado e foi substituído pelo Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização – TDPF, criado pela Portaria RFB nº 1.687/2014, que dispôs sobre o planejamento das atividades fiscais e estabeleceu normas para a execução dos procedimentos fiscais relativos ao controle aduaneiro do comércio exterior e aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Consistia o MPF em uma ordem administrativa para que as autoridades fiscais executassem atividades relacionadas à verificação do cumprimento das obrigações tributárias por parte dos sujeitos passivos.

O MPF era um instrumento de controle das atividades e procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela RFB. Criado por ato infralegal, eventual vício na sua emissão não tinha o poder de contaminar o procedimento fiscal ou o lançamento propriamente dito, pois estes últimos estão assentados em diplomas normativos de hierarquia superior, o CTN e o Decreto nº 70.235/1972, que, em momento algum, conferem ao MPF ou ao TDPF a condição de requisito de validade do lançamento.

O MPF e o TDPF são meros atos de natureza gerencial e a sua instituição não traz regra de competência, seja ela genérica ou específica, pois a competência para o lançamento tributário é matéria reservada à lei.

Para o contribuinte, o MPF e o TDPF se apresentam apenas como instrumentos de garantia, na medida em que, permitindo ser confirmada a sua autenticidade pela internet no site da RFB, conferem segurança sobre a pessoa que se apresenta como representante da Administração Tributária da União.

A atividade da Autoridade Tributária é vinculada, conforme disposições dos arts. 3º e 142, parágrafo único, do CTN, transcritos a seguir:

(...)

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil é a autoridade competente para, dentre outras atribuições privativas, efetuar o lançamento do crédito tributário administrado pela RFB e proferir decisões nos processos administrativos tributários, nos termos do art. 6º, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 10.593/2002, com a redação dada pela Lei nº 11.457/2007:

(...)

Uma vez instado a auditar o contribuinte, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil deve verificar o objeto do MPF ou do TDPF. No entanto, na hipótese de identificar outras infrações à legislação tributária, a Autoridade Fiscal tem a obrigação legal de efetuar o lançamento do crédito tributário correspondente, sob pena de responsabilidade funcional.

Por outro lado, ao realizar procedimento de auditoria interna, sem a necessidade de atuação do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil em ação externa destinada a coletar informações ou outros elementos necessários à instrução ou conclusão do respectivo procedimento fiscal, a emissão do TDPF é dispensada porque, dentre outros fatores, não haverá contato prévio da Autoridade Tributária com o contribuinte, de modo que a eventual emissão do TDPF não terá qualquer utilidade para o contribuinte.

A jurisprudência administrativa consolidou o entendimento de que o MPF e, portanto, também o TDPF se constituem em elementos de controle da Administração Tributária. Dessa forma, eventual inobservância de procedimentos e limites por eles fixados, ou mesmo a sua ausência, não gera nulidades no âmbito do lançamento fiscal. Decisão recente da Câmara Superior de Recursos Fiscais demonstra o entendimento do CARF acerca da matéria:

(...)

Assim sendo, por ser inexistente e desnecessário, rejeito o pedido de juntada de mandado de procedimento fiscal (ou termo de distribuição de procedimento fiscal) aos autos ou de fornecimento de código de acesso ao referido documento.

(...)

#### 7 Falsidade da declaração

Uma vez constatado, nos autos do processo administrativo nº 10880.736435/2019-08, que o contribuinte realizou compensações indevidamente, passo a analisar o cerne do seu inconformismo com a aplicação da multa isolada sob a alíquota de 150%.

A aplicação da multa isolada de 150% nos casos de compensações tributárias previdenciárias é determinada pelo art. 89 da Lei nº 8.212/91, nos seguintes termos:

(...)

Portanto, na ocorrência simultânea de compensação indevida e comprovada falsidade da declaração (GFIP), deve-se aplicar em dobro a multa isolada no percentual previsto no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, correspondente a:  $75\% \times 2 = 150\%$ .

(...)

De volta ao caso concreto, o auto de infração foi lavrado em decorrência da constatação de que o contribuinte compensou créditos tributários certos e

líquidos da União com supostos créditos que alegou possuir, mas que não existiam, mesmo que ele tivesse declarado a totalidade das retenções na GFIP de 05/2013.

É de se frisar aqui que a Autoridade Tributária restringiu a multa isolada às compensações que ultrapassaram as retenções efetivamente ocorridas, tendo sido abatidas da base de cálculo da multa as retenções que não foram declaradas na GFIP pelo contribuinte.

A multa isolada foi aplicada com a devida comprovação da falsidade da declaração. Diante do teor dos autos, a Autoridade Tributária já dispunha da necessária comprovação de que as compensações indevidas foram realizadas sob o descumprimento das exigências da legislação tributária.

Portanto, voto pela procedência da multa isolada aplicada nos presentes autos porque a compensação foi realizada indevidamente pelo contribuinte e restou comprovada a ocorrência de falsidade da declaração.

#### 8 Inconstitucionalidade da multa isolada de 150%

O contribuinte alegou a inconstitucionalidade da multa prevista no art. 89, § 10, da Lei nº 8.212/1991 por ter efeito confiscatório. Pleiteou a redução da alíquota aplicada para 30% ou, alternativamente, para 75%.

O dispositivo legal aplicado é claro e objetivo, não havendo dúvidas quanto à sua interpretação. Assim sendo, eventual discussão sobre suposta contrariedade do comando contido na legislação infraconstitucional com o disposto na Constituição Federal ou em outra lei é matéria que deve ser provocada junto ao Poder Judiciário.

(...)

Diante disso, deixo de examinar as questões relativas às inconstitucionalidades suscitadas, por extrapolar os limites de competência deste órgão julgador, e rejeito o pedido de redução da alíquota da multa isolada aplicada.

Adicionalmente às razões de decidir supra reproduzidas, ora adotadas como fundamento do presente voto, cumpre destacar que 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, vigente à época, assim prescreve:

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).

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 que o instituto da compensação se trata de procedimento facultativo e voluntário pelo qual o sujeito passivo pode se ressarcir das contribuições previdenciárias recolhidas indevidamente, deduzindo-as das contribuições devidas à Previdência Social independente de autorização judicial ou administrativa, preservando-se o direito do sujeito ativo de conferir e homologar ou glosar e lançar os valores indevidos ou incorretamente compensados.

Nesse sentido e por sua própria natureza, é procedimento de risco, posto que a Autoridade Fiscal pode e deve fiscalizar o contribuinte, examinando seus livros e documentos e lançar de ofício se entender indevida ou incorreta a compensação, no todo ou em parte acrescidos dos consectários legais. Também é possível a aplicação da multa isolada prevista no § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91, caso se constate falsidade na declaração da compensação.

No presente caso, durante a ação fiscal, a Fiscalização constatou que a Contribuinte realizou compensações de contribuições previdenciárias. Naquela oportunidade, a Interessada foi intimada a se *manifestar ou enviar documentos ou informações adicionais caso discordasse das conclusões apresentadas pela Receita Federal*. Em resposta, *questionou a motivação do Termo de Intimação, a competência do auditor fiscal para a sua lavratura e se o objetivo seria realizar uma nova fiscalização sobre matéria já fiscalizada*.

Assim foi que, em decorrência da não apresentação dos elementos necessários à comprovação de seu direito às compensações declaradas, a Autoridade Fiscal procedeu as glosas dos valores indevidamente compensados por inexistência de crédito.

No que diz respeito à multa isolada, o § 10, do artigo 89, da Lei nº 8.212/91, abaixo transcrito, informa que será aplicada aos casos em que houver compensação indevida com falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. Além disso, determinou que o percentual da multa isolada seria o dobro da multa prevista no artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96, ou seja, 150% (cento e cinquenta por cento), tendo por base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.

§ 10. Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.

Entendo que os fatos descritos pela Autoridade Tributária no Relatório Fiscal contêm os elementos suficientes a justificar a aplicação da penalidade em comento.

De fato, as constatações e fatos narrados pela Autoridade Administrativa Fiscal fortalecem a conclusão no sentido de que as declarações de compensação tiveram como único propósito reduzir o montante das contribuições a serem recolhidas, do que resulta poder qualificá-las como falsidade da declaração, e, conseqüentemente, aplicar a agravante descrita no § 10, do art. 89 da Lei nº 8.212/91.

No que tange a pretensão efeito confiscatório da multa aplicada alegado pela Recorrente, este não pode ser recepcionado nessa sede administrativa consoante o disposto no art. 26-A do Decreto 70.235/1972:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Neste mesmo sentido é o Enunciado de Súmula CARF nº 02, *in verbis*:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Portanto, como a multa isolada está prevista em ato legal vigente, regularmente editada, mostra-se descabida qualquer manifestação deste órgão julgador no sentido do afastamento de sua aplicação.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Gregório Rechmann Junior**