



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

Processo nº 10855.721385/2013-78
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2302-003.356 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de setembro de 2014
Matéria Compensação: Glosa
Recorrente MUNICÍPIO DA ESTÂNCIA TURÍSTICA DE ITU
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2008 a 31/12/2008

AUTO DE INFRAÇÃO. CFL 68. ENTREGA DE GFIP COM OMISSÕES OU INCORREÇÕES.

Constitui infração à legislação previdenciária a entrega de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP com incorreções ou omissão de informações relativas a fatos geradores de contribuições previdenciárias. No período anterior à Medida Provisória nº 448/2009, aplica-se o artigo 32, IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91, salvo se a multa no hoje prevista no artigo 32-A da mesma Lei nº 8.212/91 for mais benéfica, em obediência ao artigo 106, II, do CTN.

AÇÃO JUDICIAL. RENÚNCIA ÀS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. SÚMULA CARF Nº 1.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. Súmula CARF nº 1.

COMPENSAÇÃO. Ação JUDICIAL. AUSÊNCIA DE TRÂNSITO EM JULGADO. INCONSTITUCIONALIDADE DO TRIBUTO RECOLHIDO. RECURSO REPETITIVO DO STJ.

Nos termos do art. 170-A do CTN e do REsp 1.164.452, "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", vedação que se aplica inclusive às hipóteses de reconhecida inconstitucionalidade do tributo indevidamente recolhido, nos termos do REsp 1.167.039-DF. Decisões proferidas na sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 16/12/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 16/

12/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 18/12/2014 por LIEGE LACROIX THOMA

SI

Impresso em 13/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

DECISÕES DEFINITIVAS DO STF E STJ. SISTEMÁTICA PREVISTA PELOS ARTIGOS 543-B E 543-C DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL.

Nos termos do art. 62-A do Regimento Interno do CARF (Portaria nº 256/2009), as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C do Código de Processo Civil (Lei nº 5.869/73), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

MULTA ISOLADA. DECLARAÇÃO FALSA. COMPENSAÇÃO ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO.

Para a incidência da multa isolada prevista no art. 89, § 10, da Lei nº 8.212/91, há a exigência expressa de que se comprove a “falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo”, de sorte que a mera alegação de ilegitimidade da compensação realizada não é suficiente para a subsunção do tipo infracional.

É necessário que a autoridade fiscal aponte outros elementos que demonstrem a falsidade da declaração, posto que, no período anterior ao julgamento dos REsp's 1.167.039-DF e 1.164.452 (2010), pendia discussão jurídica a respeito do sentido e alcance do art. 170-A do CTN, a despeito da clareza de sua literalidade.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO DO ELEMENTO SUBJETIVO.

Sobre o imposto apurado em procedimento fiscal, incide multa de ofício qualificada (150%) somente se restar demonstrado que o contribuinte, mediante uma das condutas dolosas previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, busque defraudar o fisco. Art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em conhecer parcialmente do recurso e na parte conhecida dar-lhe parcial provimento, mantendo a glosa de compensações efetuadas sem o respaldo de decisão definitiva em ação judicial interposta visando a redução de alíquota do Seguro Acidente do Trabalho e excluindo do lançamento a multa isolada aplicada do AIOP DEBCAD 37.395.799-8 e a qualificação da multa na competência 12/2008 do AIOP DEBCAD37.395.797-1. Quanto ao AIOA DEBCAD 37.395.800-5 (CFL 68), vencido o relator na preliminar de não conhecimento de ofício da retroatividade benigna e por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para que a multa aplicada seja recalculada, tomando-se em consideração as disposições inscritas no inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, na estrita hipótese do valor multa assim calculado se mostrar menos gravoso ao contribuinte, em atenção ao princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c' do CTN.

(assinado digitalmente)

LIEGE LACROIX THOMASI – Presidente

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 16/12/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 16/

12/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 18/12/2014 por LIEGE LACROIX THOMA

SI

Impresso em 13/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 10855.721385/2013-78
Acórdão n.º **2302-003.356**

S2-C3T2
Fl. 4.873

(assinado digitalmente)
ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente), Arlindo da Costa e Silva, Juliana Campos de Carvalho Cruz, Fábio Pallaretti Calcini e André Luís Mársico Lombardi.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação da recorrente, mantendo os créditos tributários lançados.

Adota-se, com destaques nossos, o relatório constante no acórdão do órgão *a quo* (fls. 4.343 e seguintes), que bem resume o quanto consta dos autos:

Processos e lançamentos fiscais.

(...)

1. Processo (COMPROT) 10855.721385/2013-78:

a) Lançamento fiscal DEBCAD 37.395.797-1: período: 11/2008 a 12/2008; objeto: **diferença de contribuições para seguro de acidente do trabalho** (recolhidas a menor no período); montante: R\$ 333.476,49.

b) Lançamento fiscal DEBCAD 37.395.798-0: período: 11/2008 e 13/2008; objeto: **glosa de compensação relativa à diferença de alíquota de seguro de acidente do trabalho** (o Contribuinte considerou que seria devida a contribuição sob a alíquota de 1% e não de 2%); montante: R\$ 1.238.130,48.

c) Lançamento fiscal DEBCAD 37.395.799-8: período: 12/2008; objeto: **multa isolada**; montante: R\$ 548.587,44.

d) Lançamento fiscal DEBCAD 37.395.800-5: período: 11/2008; objeto: **descumprimento de obrigação tributária acessória (apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias)**; montante: R\$ 46.569,01.

2. Processo (COMPROT) 10855.721386/2013-12:

a) Lançamento fiscal DEBCAD 51.039.304-7: período: 01/2009 a 12/2012 (inclusive sobre décimo terceiro salário); objeto: **diferença de contribuições para seguro de acidente do trabalho** (recolhidas a menor no período); montante: R\$ 4.903.752,35 (lavrado em 13/05/2013).

b) Lançamento fiscal DEBCAD 51.039.305-5: período: 02/2009 a 12/2012; objeto: **glosa de compensação relativa à diferença de alíquota de seguro de acidente do trabalho** (o Contribuinte considerou que seria devida a contribuição sob a alíquota de 1% e não de 2%) e de outras contribuições previdenciárias; montante: 29.859.105,74.

c) Lançamento fiscal DEBCAD 51.039.306-3: período: 03/2009 a 01/2013; objeto: **multa isolada**; montante: R\$ 33.530.116,49.

3. Processo (COMPROT) 10855.721387/2013-67:

a) Lançamento fiscal DEBCAD 51.039.307-1: período: 05/2010 a 12/2012; objeto: glosa de compensação de contribuições sobre diversas rubricas; montante: R\$ 3.906.697,27.

Fundamentos dos lançamentos fiscais.

O presente processo é composto pelos seguintes lançamentos fiscais, com as seguintes características, em síntese, apresentadas pela Fiscalização:

I – DEBCAD 37.395.797-1 A Fiscalização destaca as mudanças na sistemática de enquadramento do Contribuinte, quanto à alíquota de contribuição para custeio dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (RAT) – fl. 2.740:

4.1.2. O Decreto 6.042/2007 alterou a Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes Graus de Risco do Anexo V, com vigência a partir de 06/2007.

Com esta alteração, o grau de risco das prefeituras passou de 1% para 2%, passando o código CNAE – Classificação Nacional de Atividades Econômicas de 7511-6 para 8411-6 – Administração Pública em Geral. Tal alteração se deve a análise estatística dos acidentes de trabalho relacionados às atividades exercidas pela Administração Pública em Geral, incluindo prefeituras. Portanto, apesar do direito estabelecido às empresas de auto-enquadramento a partir da atividade preponderante, o mesmo deve se adequar à relação constante do anexo V do decreto, que estabelece um único CNAE possível para o enquadramento de uma prefeitura, com grau de risco médio de 2%.

Informa, ainda, que foi constatada a propositura pelo Contribuinte de Mandado de Segurança (MS) 0014868.83.2008.4.03.6110, visando a obtenção de declaração judicial da ilegalidade da cobrança da alíquota de 2%, sem que, entretanto, tenha sido deferida a liminar pleiteada e, tampouco, obtida decisão favorável de primeira instância, encontrando-se o processo aguardando decisão de recurso em trâmite pelo competente Tribunal Regional Federal.

Assim, o Contribuinte teria deixado de recolher as devidas e respectivas contribuições, não obstante o indeferimento do correspondente pleito judicial.

II.1 – DEBCAD 37.395.798-0– competências novembro a dezembro de 2008.

Tem como objeto a glosa de compensações previdenciárias, a que supostamente teria direito, por ter promovido, no período de novembro a dezembro de 2008 (inclusive em relação ao décimo terceiro salário), recolhimentos a título de RAT com o percentual de 2%, quando entendeu devido o percentual de apenas 1%, tendo sido a questão –enquadramento do Contribuinte, para efeito de determinação da contribuição para

o RAT –justamente o objeto do MS 0014868.83.2008.4.03.6110, referido no tópico I, anterior. E, neste caso o Contribuinte realizou as compensações sem o cumprimento da exigência legal determinada pelo artigo 170-A do Código Tributário Nacional (CTN), o que deu ensejo à glosa realizada.

III – DEBCAD 37.395.799-8 Trata-se da imposição da “**multa isolada**”, que constitui a penalidade prevista no caput e parágrafo décimo do artigo 89 da Lei 8.212/1991 combinados com o inciso I do artigo 44 da Lei 9.430/1996, na medida em que o Contribuinte realizou as compensações em GFIP, sem que tivesse cumprido os respectivos requisitos legais específicos daquele documento, tampouco estava autorizado por decisão judicial transitada em julgado (exigência do artigo 170-A do CTN).

A Fiscalização assim se reporta acerca da imposição das multas aplicadas (fls. 2.748/2.749):

5.7. A falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo quanto às compensações indevidas demonstradas no item 4.2. (rubricas de natureza salarial sem decisão judicial favorável para a realização de compensações (artigo 170-A do CTN), rubricas não incluídas na base de cálculo de contribuições previdenciárias (Indenização, 1/3 Férias Rescisão e 1/3 Férias Indenizadas (Resc.) e sem recolhimentos e rubricas de natureza salarial sem demanda judicial apresentada) impõe a aplicação de multa isolada de 150% sobre o valor total do débito indevidamente compensado, a partir da edição da MP 449/2008 em 03/12/2008. A falsidade da declaração se configura na data de entrega/envio da GFIP. A Planilha 5 do Anexo Único demonstra as datas de envio das GFIP (considerando retificadoras), os valores compensados a partir de 13/2008, as competências e os valores da multa isolada. As multas isoladas foram lançadas em dois Autos de Infração - AI nº 37.395.799-8 (Processo 10855.721385/2013-78) para as competências até 13/2008 e AI nº 51.039.306-3 (Processo 10855.721386/2013-12) para as competências a partir de 01/2009).

5.8. **Quanto às glosas das compensações indevidas, até a competência 11/2008 (antes da edição da MP nº 449/2008), cabe a multa de mora de 20%, conforme colocado no item 5.5.. Para as competências a partir de 12/2008, após a MP, além da multa de mora de 20% aplica-se também a multa isolada de 150%, em função de falsidade de declaração, conforme item 5.7.**

5.9. Para o processo 10855.721387/2013-67 que ficará com a exigibilidade suspensa sobrestado ao processo 0005618-55.2010.4.03.6110 não será aplicada a multa isolada, visto que o sujeito passivo estava amparado por uma decisão judicial preventiva.

IV – DEBCAD 37.395.800-5 O lançamento fiscal versa sobre a imposição de multa pelo **descumprimento de obrigação tributária acessória (entrega de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias)** e cujos critérios determinantes foram assim descritos pela Fiscalização (fls. 2.747 e 2.749):

[fl. 2.747]

5.2. No levantamento da **diferença de RAT**, para as **competências anteriores à edição da Medida Provisória – MP 449/2008, ou seja, até 11/2008, a legislação vigente aplicava uma multa de mora de**

24% e um Auto de Infração pelo descumprimento de obrigações acessórias (Código de Fundamentação Legal –CFL 68), no caso a informação incorreta em GFIP. Para este AI, o valor da multa corresponderia a 100% do valor devido até um limite estabelecido em função da quantidade de segurados declarada. Conforme a Portaria Interministerial nº 15, de 10 de janeiro de 2013, que estabelece o valor mínimo de R\$ 1.717,38 e a quantidade de 3.517 segurados, teríamos um limite equivalente a R\$ 60.106,30 (35 x valor mínimo). Após a MP 449/2008, a legislação passa a aplicar multa de ofício de 75%. Para aplicação da multa mais benéfica ao sujeito passivo é feita uma comparação das duas situações, que está demonstrada no relatório Comparação de Multas, que conclui ser a multa de mora de 24% em conjunto com o AI CFL 68 mais benéfica ao contribuinte para a competência 11/2008.

[fl. 2.749]

6.1. Foi lançado o AI nº 37.395.800-5 pelo descumprimento da obrigação acessória de lançar em GFIP os dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (CFL 68), no caso a alíquota de RAT de 2%. Conforme exposto no item 5.2., o valor da multa corresponde a 100% do valor não declarado. De acordo com o relatório de Comparação de Multas, o valor deste AI é de R\$ 46.569,01 (quarenta e seis mil quinhentos e sessenta e nove reais e um centavo).

V – Multas aplicadas – critérios e parâmetros considerados pela Fiscalização.

A Fiscalização, quanto às multas aplicadas nos levantamentos que compõem este processo, detalha a aplicação das multas lançadas:

Quanto à inclusão de dados em GFIP e considerando as competências relativas a fatos geradores anteriores à edição da Medida Provisória 449/2008, o Relatório Fiscal informa acerca dos critérios e parâmetros determinantes das multas incidentes (fl.2.747):

5.2. No levantamento da diferença de RAT, para as competências anteriores à edição da Medida Provisória – MP 449/2008, ou seja, até 11/2008, a legislação vigente aplicava uma multa de mora de 24% e um Auto de Infração pelo descumprimento de obrigações acessórias (Código de Fundamentação Legal –CFL 68), no caso a informação incorreta em GFIP. Para este AI, o valor da multa corresponderia a 100% do valor devido até um limite estabelecido em função da quantidade de segurados declarada. Conforme a Portaria Interministerial nº 15, de 10 de janeiro de 2013, que estabelece o valor mínimo de R\$ 1.717,38 e a quantidade de 3.517 segurados, teríamos um limite equivalente a R\$ 60.106,30 (35 x valor mínimo). Após a MP 449/2008, a legislação passa a aplicar multa de ofício de 75%. Para aplicação da multa mais benéfica ao sujeito passivo é feita uma comparação das duas situações, que está demonstrada no relatório Comparação de Multas, que conclui ser a multa de mora de 24% em conjunto com o AI CFL 68 mais benéfica ao contribuinte para a competência 11/2008.

Quanto ao agravamento da multa (fl. 2.748):

5.4. Em função do indeferimento do MS RAT e compensação indevida do RAT no período de 06/2007 a 10/2008, podemos afirmar que a declaração da alíquota do RAT incorreta no período de 11/2008 a 13/2012 foi dolosa, cabendo a duplicação da multa de ofício para 150%.

Quanto à incidência de multa isolada (fls. 2.748/2.749)

5.5. De acordo com o § 9º do artigo 89 da Lei 8.212/91, os valores compensados indevidamente serão exigidos com os acréscimos moratórios de que trata o artigo 35 desta Lei. A multa de mora exigível é de 0,33% ao dia, limitada a 20% por competência, aplicável a partir de 02/2007.

(...)

A 17ª Turma da DRJ/Ribeirão Preto, no Acórdão de fls. 4.341 e seguintes, como afirmado, julgou a impugnação improcedente e manteve o crédito tributário lançado. No decisório, afora a questão relativa à impossibilidade de declaração de inconstitucionalidade no âmbito do processo administrativo, restou esclarecido que as questões postas em juízo não seriam apreciadas por aquela instância julgadora. No caso dos autos, o critério para enquadramento na alíquota SAT (MS 0014868.83.2008.4.03.6110). Ainda assim, acabou apontando os fundamentos do enquadramento realizado pela fiscalização quanto ao SAT e respectiva compensação. Também foi analisada a incidência da multa isolada e daquela prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

A recorrente foi intimada do Acórdão, tendo apresentado Recurso Voluntário alegando, em síntese, que:

* o Supremo Tribunal Federal, a partir do Recurso Extraordinário 345.458/RS e iterativos julgamentos, teria decidido que não incide sobre horas extras, adicional de férias, adicionais eventuais, pois tratam-se de verbas indenizatórias/compensatórias;

* na apreciação do Recurso Extraordinário nº 593.068, foi reconhecida a repercussão geral relativamente à incidência de contribuição previdenciária sobre o terço de férias, serviços extraordinários, adicional noturno e adicional de insalubridade e demais adicionais. Sendo assim, requer que o Recurso Voluntário seja sobrestado, a teor do Regimento Interno do CARF;

* o STJ, por incidente de uniformização jurisprudencial, teria decidido que não incide contribuição previdenciária patronal sobre o terço constitucional de férias e sobre horas-extras;

* as compensações podem ser efetuadas “administrativamente” sem anuência do “judiciário” ou da “RFB” a teor do art. 66 da Lei nº 8.383/91, art. 89 da Lei nº 8.212/91 e art. 44 da IN nº 900/08;

* não houve fraude ou sonegação que justificasse a multa isolada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator André Luís Mársico Lombardi

Matérias Conhecidas. Analisando os autos, verifico que se trata de matéria exclusivamente relacionada ao recolhimento do SAT. Temos quatro lançamentos, sendo um de multa isolada (AI 37.395.799-8), um de obrigação acessória (CFL 68- AI 37.395.800-5), um de glosa de compensações (AI 37.395-798-0) e um de obrigação principal relativa ao não recolhimento de parte do tributo (com aplicação de multa qualificada na competência 12/2008 - AI 37.395.797-1).

Em seu recurso, a recorrente invoca argumentos não relacionados aos presentes autos, relativamente à incidência de contribuições previdenciárias sobre diversas verbas (horas extras, adicional de férias, adicionais eventuais, terço de férias, serviços extraordinários, adicional noturno e adicional de insalubridade e demais adicionais), os quais, obviamente, não serão conhecidos.

Quanto ao argumento relativo à definição da alíquota SAT, também não será apreciado por se tratar de matéria submetida ao crivo do Poder Judiciário. Isto porque ocorre renúncia ao contencioso quando a ação judicial tiver por “o mesmo objeto” ou “pedido” do processo administrativo. É o que dispõem a Súmula CARF nº 1; o artigo 126, § 3º, da Lei nº 8.213/91; o artigo 38 da Lei nº 6.830/80; e o artigo 87 do Decreto 7.574/11.

Portanto, somente serão conhecidas as matérias relativas à regularidade das compensações efetuadas e quanto ao cabimento da multa isolada e da multa qualificada (competência 12/2008).

Compensação. Ausência de Trânsito em Julgado. A glosa efetuada não pode ser considerada legítima, tendo em vista o comando contido no artigo 170-A do CTN, que veda "a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial". A interpretação de tal dispositivo foi pacificada pelo STJ, em decisão foi proferida na sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. LEI APLICÁVEL. VEDAÇÃO DO ART. 170-A DO CTN. INAPLICABILIDADE A DEMANDA ANTERIOR À LC 104/2001.

1. A lei que regula a compensação tributária é a vigente à data do encontro de contas entre os recíprocos débito e crédito da Fazenda e do contribuinte. Precedentes.

2. *Em se tratando de compensação de crédito objeto de controvérsia judicial, é vedada a sua realização "antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial", conforme prevê o art. 170-A do CTN, vedação que, todavia, não se aplica a ações judiciais propostas em data anterior à vigência desse dispositivo, introduzido pela LC 104/2001. Precedentes.*

3. *Recurso especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.*

(REsp 1164452/MG, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2010, DJe 02/09/2010)

Tal vedação aplica-se inclusive às hipóteses de reconhecida inconstitucionalidade do tributo indevidamente recolhido, nos termos do REsp 1.167.039/DF, cuja

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. ART. 170-A DO CTN. REQUISITO DO TRÂNSITO EM JULGADO. APLICABILIDADE A HIPÓTESES DE INCONSTITUCIONALIDADE DO TRIBUTO RECOLHIDO.

1. *Nos termos do art. **170-A do CTN**, "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", vedação que **se aplica inclusive às hipóteses de reconhecida inconstitucionalidade do tributo indevidamente recolhido.***

2. ***Recurso especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC** e da Resolução STJ 08/08.*

(REsp 1.167.039/DF, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2010, DJe 02/09/2010)

(destaques nossos)

Note-se que, nos termos art. 62-A do Regimento Interno do CARF (Portaria nº 256/2009), as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C do Código de Processo Civil (Lei nº 5.869/73), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Regimento Interno do CARF (Portaria nº 256/2009):

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Sendo assim, diante da contrariedade ao art. 170-A do CTN, razão nenhuma assiste à recorrente.

Multa Isolada. Confisco. Alega a recorrente a ausência de falsidade nas declarações a ensejar multa de 150%.

Quanto ao aspecto da inconstitucionalidade da multa, tem-se que, sendo o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais órgão do Poder Executivo, não lhe compete apreciar a conformidade de lei validamente editada segundo o processo legislativo constitucionalmente previsto, com preceitos emanados da própria Constituição Federal, a ponto de declarar-lhe a nulidade ou inaplicabilidade ao caso, haja vista tratar-se de matéria reservada, por força de determinação constitucional, ao Poder Judiciário.

Ademais, o Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal, dispõe expressamente em seu art. 26-A que é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, salvo nas hipóteses em que os citados diplomas legislativos tenham sido declarados inconstitucionais por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal. Tal disposição é repetida em termos semelhantes no art 62 do Regimento Interno deste Colegiado, Portaria MF nº- 256/2009.

Outro fundamento para a impossibilidade de deferimento dos pleitos da recorrente é que a Súmula CARF nº 2 estabelece que o “CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”, sendo que o art. 72 da Portaria MF 256/2006 tornou obrigatória a observância por parte dos membros do CARF das súmulas do colegiado.

No que tange ao cabimento da multa isolada, cumpre destacar que a autoridade fiscal entendeu que estaria configurada a falsidade, pelo fato da recorrente ter declarado nas GFIP's a compensação de recolhimentos indevidos sem qualquer ato legal ou decisão judicial transitada em julgado que a amparasse.

Vejamos as disposições legais que fundamentam as penalidades incidentes na hipótese de compensação indevida:

Lei nº 8.212/91:

*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. (Incluído pela Medida Provisória nº 449/2008)

§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. (Incluído pela Medida Provisória nº 449/2008)

(...)

Ainda Lei nº 8.212/91:

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a,b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Art.61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

(...)

Ainda Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

(...)

A leitura atenta dos textos legais acima transcritos indicam que há a previsão de duas penalidades pecuniárias para a compensação indevida de contribuições previdenciárias: (i) a multa de mora de 20%; e (ii) a multa isolada de 150%.

Ocorre que, para a aplicação da primeira (**multa de mora**), a legislação exige apenas a apuração de **compensação efetuada de forma indevida**. Quanto à segunda (**multa isolada**), consta que **tem cabimento “quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo”**. Se a lei não tem palavras inúteis (MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 251), quanto mais orações inteiras.

É verdade que, por força do que dispõe o artigo 136 do CTN, “salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável”, ou seja, independe de dolo. Todavia, quanto à multa isolada, parece haver disposição em contrário, pois **há a condicionante de comprovação da falsidade** da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

Para a compensação ser considerada indevida, ou a declaração que deu origem era falsa ou se tornou falsa. Destarte, sempre haverá falsidade, de sorte que não haveria razão para o legislador condicionar a sua aplicação à comprovação da falsidade despretensiosa.

Assim, a única maneira de justificar, do ponto de vista jurídico, a existência da condicionante “quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo”, é invocar a intencionalidade do agente.

Ademais, não parece que se possa cogitar de comprovação de uma falsidade sem o elemento subjetivo, pois a própria falsidade, no vernáculo, tem definições que implicam em intencionalidade:

s.f. (Do lat. Falsitas, falsitatis). 1. Propriedade do que é falso. – 2. Mentira, calúnia. – 3. Hipocrisia; perfídia. – 4. Delito que comete aquele que conscientemente esconde ou altera a verdade.

(**Grande dicionário da língua portuguesa**. São Paulo: Larousse cultural, 1999, p. 420)

Isso sem falar que, ainda que restassem dúvidas quanto ao sentido a ser atribuído à disposição legal, em reforço argumentativo, deve destacar o art. 112 do CTN, que impõe interpretações mais benéfica aos infratores da lei tributária:

Código Tributário Nacional – CTN:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Portanto, a exigência do dolo, além de ser interpretação que busca dar coerência ao arcabouço normativa, indubitavelmente, revela-se como a mais benéfica ou favorável ao infrator.

Pode-se afirmar, do quanto exposto até aqui, que, para que se configure a ocorrência do tipo infracional previsto no § 10 do artigo 89 da Lei nº 8.212/91, é indispensável que esteja demonstrada a presença do elemento subjetivo associado à conduta típica. Por esse motivo, exige a regra tributária em realce que, para a caracterização do tipo infracional em debate, o agente fiscal tem que demonstrar a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

No caso presente, a recorrente afrontou diretamente o artigo 170-A do CTN (*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*), mas o fez quando ainda havia celeuma judicial a respeito da sua aplicabilidade, posto que as discussões jurisprudenciais somente restaram superadas pelo advento do julgamento dos REsp's 1.167.039 e 1.164.452, em 2010, em regime de recurso repetitivo.

Sendo assim, seria necessário que a autoridade fiscal apontassem outros elementos que demonstrassem a falsidade da declaração, posto que, no período anterior ao julgamento dos REsp's 1.167.039-DF e 1.164.452 (2010), pendia discussão jurídica a respeito do sentido e alcance do art. 170-A do CTN, a despeito da clareza de sua literalidade.

Assim, não se extrai da conduta da recorrente que, necessariamente, tenha agido de forma consciente, que mesmo sabedora de que não poderia efetuar a compensação antes do trânsito em julgado de suas ações (art. 170-A do CTN), tenha informado em GFIP compensação de contribuições previdenciárias.

Multa Qualificada. No que tange à majoração da multa de ofício para 150%, depreende-se do Relatório Fiscal que houve majoração pelo simples fato de ter havido o indeferimento da liminar pleiteada no Mandado de Segurança impetrado pela recorrente.

Vejamos o dispositivo legal que trata da multa aplicada:

Artigo 44 da Lei nº 9.430/1996:

*Art. 44. **Nos casos de lançamento de ofício**, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I - de **75% (setenta e cinco por cento)** sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo

negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º **O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.**

(...)

Este artigo trata, portanto, da imputação de penalidades pelo lançamento de ofício, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo, ou contribuições. Destacou-se a denominada multa de ofício (75% ou 150%).

Essas multas são aplicáveis em procedimento de fiscalização, quando se apure a insuficiência, ou o não recolhimento, de tributos e contribuições por parte do sujeito passivo da obrigação tributária. Portanto, correta a postura adotada pela autoridade fiscal no sentido de que o lançamento estava sujeito à multa de ofício (75% ou 150%).

Especificamente quanto à qualificação da multa em 150%, cumpre ressaltar que há necessidade da demonstração da presença do elemento subjetivo.

No caso dos autos, o Relatório Fiscal aponta que houve majoração pelo simples fato de ter havido o indeferimento da liminar pleiteada no Mandado de Segurança impetrado pela recorrente, o que é insuficiente para se inferir o aspecto doloso da conduta da recorrente.

Multa AIOA DEBCAD 37.395.800-5 (CFL68). Conforme já destacado no início do presente voto, das matérias invocadas pela recorrente, este Relator entendeu que deveriam ser conhecidas apenas as matérias relativas à regularidade das compensações efetuadas e quanto ao cabimento da multa isolada e da multa qualificada (competência 12/2008), visto que as demais matérias aventadas não se relacionavam aos presentes autos ou estavam submetidas ao crivo do Poder Judiciário.

Da análise do Recurso Voluntário, constata-se que a recorrente nada alegou a respeito da multa por descumprimento de obrigação acessória consubstanciada no AIOA DEBCAD 37.395.800-5 (CFL 68). Por tal razão, entendo que não deveria ser apreciada a questão relativa à retroatividade benigna de tal multa, invocada de ofício pelo colegiado.

Com efeito, em que pese parte da doutrina atribua o qualificativo judicante ou jurisdicional ao contencioso administrativo¹, o processo administrativo fiscal continua sendo espécie de processo administrativo.

¹ BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Curso de processo administrativo tributário*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 51 e seguintes. E ainda: CONRADO Paulo César. *Processo Tributário*. São Paulo: Quartier Latin: 2004, p. 102.

Ora, sendo o processo administrativo constituído de *uma sucessão itinerária e encadeada de atos administrativos*², a prática de cada um destes atos singulares deve se submeter aos mesmos elementos, pressupostos e características das declarações jurídicas desta espécie. Reforçando esta ideia, citamos Hely Lopes Meirelles, que coloca o próprio resultado final do processo administrativo (a coisa julgada administrativa) como um “ato administrativo decisório”.³

A partir de tais pressupostos teóricos, entendemos que o ato administrativo praticado no âmbito do processo administrativo fiscal deve obediência às regras de competência próprias de toda as classes de atos administrativo, assim como se submete à avaliação dos demais requisitos de validade dos atos administrativos (motivo, objeto, forma e finalidade).

Por tais razões e considerando ainda que o Decreto nº 70.235/72 estabelece em seu artigo 25 que a competência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF circunscreve-se ao julgamento de “recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial”, entendemos que tudo que escape a este restrito espectro de atribuições, incluindo-se toda a matéria não impugnada ou não recorrida, não deve ser apreciado por este Conselho, mesmo que de ordem pública. Anotamos também que nenhuma outra competência extrai-se da lei que altera a denominação dos Conselhos de Contribuintes para CARF (11.941/2009) ou da Portaria Ministerial institui este órgão colegiado (Portaria MF nº 41/2009).

Outrossim, do ponto de vista da teoria processual, deve-se reconhecer que, por se tratar de matéria de direito público, quase toda a normatização da matéria tributária é de ordem pública, são normas cogentes⁴, de sorte que, se não houver limitação desse jaez, o processo administrativo fiscal acaba funcionando de “portas abertas”, sem delimitação precisa e definitiva da *quaestio iuris*, tornando sempre obscura a definição de seu objetivo final.

Portanto, matéria não impugnada ou que não tenha sido objeto de recurso, não deve ser conhecida, seja porque foge à competência do órgão (ponto de vista do Direito Administrativo), seja por ser estranha à questão que condiciona a solução do litígio (ponto de vista do Direito Processual).

Note-se que, em nossa compreensão, não estamos negando a existência do mecanismo de autotutela da Administração Pública (revisão de ofício - art. 63, § 2º, da Lei nº 9.784/99 e Súmula 473 do STF), mas apenas reafirmando que esta deve ser exercida pelo órgão competente, conforme rol de competências definido no Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil (Portaria MF nº 203/2012).

No entanto, vencido na preliminar, passo a analisar o mérito da questão.

Apurado o descumprimento de obrigação acessória (obrigação de fazer/não fazer), compete à autoridade fiscal lavrar Auto de Infração, aplicando a penalidade correspondente, que se converterá em obrigação principal, na forma do § 3º do art. 113 do CTN.

² BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*, 11ª ed., São Paulo: Malheiros, 1999, p. 417.

³ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 32ª ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2006.

⁴ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*, 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 133.

No presente caso, a obrigação acessória corresponde ao dever de informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, por intermédio de documento definido em regulamento (GFIP), TODOS os dados relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias e outras informações de interesse do INSS.

Ao deixar de informar fatos geradores de contribuições previdenciárias, a recorrente infringiu o artigo 32, IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91; e o artigo 225, IV, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, pois é obrigada a informar, mensalmente, por intermédio da GFIP, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária, sendo que a apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitava o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada.

A multa referente ao descumprimento da obrigação acessória, que originou este auto de infração, estava contida no artigo 32, § 5º, da Lei nº 8.212/91; e no artigo 284, II, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99:

Art.284. A infração ao disposto no inciso IV do caput do art. 225 sujeitará o responsável às seguintes penalidades administrativas:

I - valor equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no caput do art. 283, em função do número de segurados, pela não apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, independentemente do recolhimento da contribuição, conforme quadro abaixo:

0 a 5 segurados	½ valor mínimo
6 a 15 segurados	1 x o valor mínimo
16 a 50 segurados	2 x o valor mínimo
51 a 100 segurados	5 x o valor mínimo
101 a 500 segurados	10 x o valor mínimo
501 a 1000 segurados	20 x o valor mínimo
1001 a 5000 segurados	35 x o valor mínimo
Acima de 5000 segurados	50 x o valor mínimo

II - cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no inciso I, pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não

houvesse isenção ou substituição, quando se tratar de infração cometida por pessoa jurídica de direito privado beneficente de assistência social em gozo de isenção das contribuições previdenciárias ou por empresa cujas contribuições incidentes sobre os respectivos fatos geradores tenham sido substituídas por outras; e (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 9/06/2003)

III - cinco por cento do valor mínimo previsto no caput do art. 283, por campo com informações inexatas, incompletas ou omissas, limitada aos valores previstos no inciso I, pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores.

§ 1º A multa de que trata o inciso I, a partir do mês seguinte àquele em que o documento deveria ter sido entregue, sofrerá acréscimo de cinco por cento por mês calendário ou fração.

§ 2º O valor mínimo a que se refere o inciso I será o vigente na data da lavratura do auto-de-infração.

Era considerado, por competência, o número total de segurados da empresa, para fins do limite máximo da multa, que era apurada por competência, somando-se os valores da contribuição não declarada, e seu valor total será o somatório dos valores apurados em cada uma das competências.

Entretanto, as multas em GFIP foram alteradas pela Medida Provisória nº 449 de 2008, que beneficiam o infrator. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei nº 8.212, já na redação da Lei nº 11.941/2009, nestas palavras:

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.

Assim, no caso presente, há cabimento do art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional, o qual dispõe que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado:

- a) quando deixe de defini-lo como infração;
- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Destarte, o comparativo da norma mais favorável ao contribuinte deverá ser feito cotejando os arts. 32, § 5º, com o art. 32-A, I, ambos da Lei nº 8.212/1991, sendo aplicada a multa mais favorável ao contribuinte.

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO PARCIALMENTE do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para excluir a multa isolada aplicada do AI 37.395.799-8 e a qualificação da multa na competência 12/2008 do AI 37.395.797-1. Quanto ao AIOA DEBCAD 37.395.800-5 (CFL 68), vencido na preliminar, voto por dar provimento parcial para que a multa aplicada seja recalculada, tomando-se em consideração as disposições inscritas no inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, na estrita hipótese do valor multa assim calculado se mostrar menos gravoso ao contribuinte, em atenção ao princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c' do CTN

É como voto.

(assinado digitalmente)

ANDRÉ LUIS MARSICO LOMBARDI – Relator

CÓPIA