



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

**Processo n°** 13433.720851/2017-81  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2202-005.091 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de abril de 2019  
**Matéria** PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL  
**Recorrente** MUNICÍPIO DE MOSSORÓ  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/11/2014 a 31/08/2016

NULIDADE. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. OMISSÃO. OBSCURIDADE. APRECIÇÃO DE MATÉRIA ESTRANHA À LIDE.

Deve ser reconhecida a nulidade da decisão de primeira instância administrativa que deixa de analisar argumentos da contribuinte expostos em impugnação, tratando nos autos de matéria estranha à lide.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em reconhecer a nulidade da decisão de primeira instância, devendo os autos retornarem à DRJ para novo julgamento.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros Marcelo de Sousa Sateles, Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Rorildo Barbosa Correia, Thiago Duca Amoni (Suplente convocado), Leonam Rocha de Medeiros e Ronnie Soares Anderson. Ausente a Conselheira Andréa de Moraes Chieregatto.

**Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto nos autos do processo nº 13433.720851/2017-81, em face do acórdão nº 04-45.025, julgado pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande (DRJ/CGE), em sessão realizada em 07 de fevereiro de 2018, no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar improcedente a impugnação.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

“PROCESSO

*Trata-se de processo de Impugnação em face da obrigação tributária relativa a Contribuições Sociais Previdenciárias apurada mediante Auditoria Fiscal que resultou no lançamento de crédito fiscal lavrado na data de 15/09/2017, referente ao período de apuração de 01/11/2014 a 31/08/2016 resumidos nos seguintes demonstrativos:*

**Auto de Infração  
MULTAS PREVIDENCIÁRIAS**

**LAVRATURA**

Unidade	Número do Procedimento Fiscal		
DRF - MOSSORÓ	0420200.2016.00079		
Local de Lavratura	Data	Hora	
DRF MOSSORÓ	15/09/2017	12:14	

**SUJEITO PASSIVO**

Nome Empresarial	CNPJ		
MUNICIPIO DE MOSSORO	08.348.971/0001-39		
Logradouro	Número	Complemento	Telefone
AVENIDA ALBERTO MARANHÃO	1751		
Bairro	Cidade/UF	CEP	
CENTRO	MOSSORÓ/RN	59610000	

**DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$**

	Cod. Receita Darf	Valor
MULTA REGULAMENTAR (Passível de Redução)	2398	15.846.700,97
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		15.846.700,97

**COMPENSAÇÃO**  
**INFRAÇÃO: MULTA ISOLADA POR COMPENSAÇÃO COM FALSIDADE DA DECLARAÇÃO (APENAS**  
**COMPETÊNCIAS DE 01 A 12)**  
ESTABELECIMENTO: 08.348.971/0001-39

O detalhamento da descrição dos fatos relacionada à presente infração e os valores apurados pela fiscalização podem ser verificados no Relatório Fiscal e no Demonstrativo de Apuração.

Período de Apuração	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
06/11/2014	999.824,06	150,00
27/11/2014	995.485,65	150,00
05/01/2015	848.861,90	150,00
27/08/2015	1.012.088,84	150,00
29/01/2016	940.183,36	150,00
01/03/2016	885.770,09	150,00
06/04/2016	944.309,48	150,00
12/05/2016	1.008.156,19	150,00
01/06/2016	984.526,02	150,00
04/07/2016	975.326,37	150,00
03/08/2016	969.935,37	150,00

**Enquadramento Legal**

Fatos geradores ocorridos entre 01/11/2014 e 31/08/2016:

**PROCEDIMENTO FISCAL**

*Em resumo, segundo o RELATÓRIO FISCAL (fl. 532-538), e demais relatórios integrantes e complementares, foram consignados os seguintes pontos acerca do procedimento fiscal:*

**2. DA MATÉRIA FISCALIZADA**

*2.1 Após auditoria efetuada em compensações previdenciárias realizadas pelo município de Mossoró visando a extinguir débitos previdenciários constituídos entre os anos 2014 e 2016, o Auditor-Fiscal Tiago Paes Barreto, autoridade condutora do processo, concluiu pela improcedência dos créditos utilizados e, por conseguinte, pela irregularidade de todos os procedimentos de compensação, lavrando despacho decisório no qual determina o retorno à exigibilidade dos valores indevidamente extintos pela sistemática, juntamente com os correspondentes acréscimos legais. Os documentos pertinentes e os fundamentos da decisão estão registrados no processo 13433.720397/2017-68, do qual já foi dada ciência ao sujeito passivo.*

...

*2. 9 No mérito, constata-se que, para operacionalizar as referidas compensações, o fiscalizado deveria possuir créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, contra a Fazenda Pública Federal, nos termos do retromencionado artigo 170 do CTN, o que em nenhum momento restou comprovado. Os "créditos" que o sujeito passivo alegou possuir não conjugam os atributos de liquidez e certeza, conforme explicita o Despacho Decisório do processo 13433.720397/2017-68, uma vez que constituem objeto de litígio judicial sem trânsito em julgado. Como se verificou em consultas aos processos judiciais*

*elencados pelo contribuinte, todos eles estavam, até a data da análise do pedido de compensação, sobrestados, aguardando definição em sede de recursos repetitivos ou de processos de repercussão geral. A tentativa de extinção de dívidas tributárias em tais casos esbarra no disposto no art. 170-A do CTN, cuja letra preconiza:*

*2.10 Como não bastasse, o fiscalizado também se utilizou de créditos relativos a pagamentos que nunca havia feito. Assim, em sua defesa no processo de compensação, argumenta ter recolhido contribuição previdenciária sobre rubricas que indiscutivelmente não fazem parte da base de cálculo do tributo, como Auxílio Transporte e Ajuda de Custo para Deslocamento. No entanto, em consulta às suas folhas de pagamentos, percebe-se que o fiscalizado enquadrrou corretamente tais rubricas como não pertencentes à base de cálculo previdenciária, verificando-se ainda que as bases de cálculo nas folhas de pagamentos são maiores do que aquelas anotadas nas GFIPs, o que permite descartar que tenha havido tanto lançamento a maior nas declarações à Previdência como recolhimento indevido. Outrossim, ao contrário do alegado, não houve pagamento de qualquer quantia a título de "contribuição previdenciária das notas fiscais emitidas sobre os serviços tomados por cooperativas de trabalho", não fazendo sentido falar-se aqui de direito creditório.*

*2.11 Diante do discorrido, todos os créditos tributários inapropriadamente compensados foram glosados e encaminhados, no retrocitado processo 13433.720397/201768, à cobrança administrativa, juntamente com os acréscimos moratórios incidentes desde a data do seu vencimento, atendendo ao disposto no parágrafo nono do art. 89 da Lei 8.212/91.*

*2.12 Os elementos materiais que presidiram os atos de compensação indicam ação temerária do sujeito passivo, que possuía conhecimento da não existência do elemento "certeza" nos créditos utilizados - indispensável ao instituto da compensação -, dado que constituíam objeto de controvérsia judicial. Aliás, conforme narra o Despacho Decisório do processo administrativo fiscal 13433.720397/2017-68, o próprio Tribunal Regional Federal da 5ª Região deixou assente, em acórdãos prolatados no decorrer de duas das ações impetradas pelo fiscalizado, que a extinção do crédito tributário por compensação só poderia ocorrer após o seu trânsito em julgado.*

*2.13 Resta, portanto, configurado o dolo eventual, uma vez que o contribuinte, mesmo ciente de que sua demanda não constituía coisa julgada - as eventuais decisões tomadas ao longo do processo judicial não possuíam atributo de definitividade -, optou por aceitar o risco e realizar compensações incertas em suas GFIPs, sabendo das possibilidades punitivas a tal conduta.*

*2.14 Tais fatos, aliados à reiteração e contumácia do comportamento, comprovadas pelo acionamento indevido do*

*mecanismo de compensação em onze competências ao longo de praticamente dois anos, bem como à extensão dos seus efeitos nas obrigações do contribuinte em face do sistema previdenciário (o expediente levou à supressão de mais de R\$ 10 milhões em tributos), revelam que, mais do que simples hipótese de erro, as declarações à Previdência Social foram lavradas com falsidade, estando, portanto, sujeitas à multa isolada de 150% sobre o valor total indevidamente compensado, conforme previsão do parágrafo décimo do art. 89 da Lei 8.212/91, confrontado com o inciso I do caput do art. 44 da Lei 9.430/96, com a redação dada pela Lei 11.488/2007, ...*

#### LANÇAMENTO

*As hipóteses de incidências do lançamento foram assim apuradas:*

*3.1 Ante todo o exposto na seção anterior, e em face dos elementos de prova colhidos ao longo do procedimento, elencados no processo, DECIDO lançar multa isolada de 150% sobre todos os valores irregularmente compensados, e já devidamente glosados, conforme Auto de Infração anexo, determinando seja o sujeito passivo intimado para cumprir a exigência ou, querendo, impugná-la no prazo legal, nos termos do Decreto 70.235/72.*

#### CIENTIFICAÇÃO

*Houve aperfeiçoamento do presente lançamento mediante a cientificação do sujeito passivo, realizada por meio Caixa Postal (TERMO DE REGISTRO DE MENSAGEM DE ATO OFICIAL NA CAIXA POSTAL DTE) em 21/09/2017 (fl. 545).  
IMPUGNAÇÃO*

*O sujeito passivo apresentou Impugnação (fl. 627-722), na data de 20/10/2017, com a juntada de documentos comprobatórios e alegação cujos pontos relevantes para apreciação do litígio são os seguintes:*

*Em atenção ao Despacho Decisório proferido no processo de número acima epigrafado, encontra-se delimitado que no processo 13433.720397/2017-68, houve a Glosa de Contribuições Previdenciárias declaradas na GFIP nas competências de Outubro a Dezembro do exercício de 2014, Agosto do exercício de 2015 e Janeiro a Julho do exercício de 2016, em razão do que restou assinalado em sua ementa da "Impossibilidade de homologação de compensação previdenciária alicerçada em ação judicial não transitada em julgado — art. 170-A da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. "*

...

*Em todos os créditos submetidos ao crivo do judiciário no escopo de obter referida norma individual e concreta que permita ao contribuinte promover ao ressarcimento mediante compensação, do tributo sujeito ao lançamento por*

*homologação, teve o município seu objetivo alcançado, tanto pela produção que declarou a suspensão da exigibilidade do crédito, nos termos do art. 151 do CTN, como pela declaração, em sede de julgamento de mérito, da inexistência da relação jurídico-tributária do Município e a União Federal, sobre o tributo ora debatido.*

*A norma individual e concreta que declara a inexistência da relação jurídica tributária entre o fisco e o contribuinte vale por eliminar qualquer possibilidade que esta venha a produzir os efeitos jurídicos que, quando era válida, lhe eram próprios.*

*Portanto, se inexistir norma que prescreva permissão de exercer-se determinada competência, ou ainda, se não estiverem configurados os pressupostos fáticos dos quais dimana a autorização, não se pode supor habilitação para produzir efeitos.*

#### **INCONFORMISMO ÀS RAZÕES DO ITEM 26 APONTADO NO DESPACHO DECISÓRIO.**

*Em petição datado de 15 de março de 2017, o Município em manifestação ao pedido de informações solicitado pela Receita Federal do Brasil expressou que estes mesmos processos, cujos créditos previdenciários estão em discussão, não foram objeto de compensação, razão pelo qual deveriam ser excluídos da fiscalização para fins de aferição da legalidade das compensações.*

*Desta forma, resta completamente rechaçada e improcedente a afirmação apresentada no item 26 do Despacho Decisório em empreender glosa dos valores compensados, em decorrência do não trânsito em julgado de decisões de mérito proferidas nos autos dos processos 0801959- 26.2014.4.05.8400 e 0805306-67.2014.4.05.8400, por não terem sido indicados pelo Município como a origem dos créditos previdenciários.*

*Assim, requer que seja reformado o Despacho Decisório, quanto a fundamentação apresentada em não homologar as compensações que fossem alicerçadas em ação judicial não transitada em julgado, em razão de que os processos judiciais apontados pelo agente lançador (processos 0801959-26.2014.4.05.8400 e 0805306-67.2014.4.05.8400), não foram objeto da compensação empreendida.*

#### **INCONFORMISMO ÀS RAZÕES DO ITEM 27 APONTADO NO DESPACHO DECISÓRIO.**

*Quanto ao item 27 do Despacho Decisório, o agente lançador relata que o crédito indicado pelo Município, aferido por decisão judicial transitada em julgado, não é reconhecida, sob o argumento que no período fiscalizado o contribuinte não teria confessado e conseqüente não fez recolhimento, de qualquer quantia alusiva a contribuição previdenciária sobre as notas fiscais emitidas sobre os serviços tomados por cooperativas de trabalho.*

...

*No caso concreto, o Município não confessou as quantias alusiva a estas contribuições previdenciárias, porque estabeleceu em substituição tributária, que as cooperativas de trabalho promovessem o recolhimento do tributo, que assim as realizou.*

*O Município de Mossoró realizava o pagamento do valor das notas fiscais emitidas pelas cooperativas de trabalho e não retinha o valor da contribuição previdenciária, sendo feito então, o recolhimento do tributo pela cooperativa.*

*Todavia, embora possa não ter promovido o recolhimento do tributo diretamente, o responsável tributário estabelecido na relação jurídico-tributária e contribuinte de direito, inequivocamente, nos termos da norma acima indicada, é o Município de Mossoró, a quem cabe promover a ação judicial para reaver os valores recolhidos indevidamente.*

*Esse é o entendimento jurisprudencial pacificado no seio do judiciário pátrio, que afirma caber ao contribuinte de direito promover a ação judicial para reaver tributos recolhidos indevidamente, e não ao contribuinte de fato.*

*Elucidando de forma didática, o Superior Tribunal de Justiça assim pronunciou em caso rigorosamente idêntico quanto a legitimidade processual para discutir a contribuição previdenciária sobre os serviços tomados por cooperativas de trabalho:*

*Temos então, sem margem a interpretação diversa, que só e apenas só, cabe ao responsável tributário, contribuinte de direito relacionado na norma jurídico-tributária, o papel processual de litigar e reaver os valores indevidamente recolhidos pelo contribuinte de fato, à título da contribuição previdência ria devida sobre as notas fiscais de serviços tomados por cooperativas de trabalho.*

*Assim, superada a premissa suscitada pelo agente autuante no Despacho Decisório e restando incontroverso a legitimidade do Município de Mossoró, tomador do serviço prestado pela cooperativa de trabalho, no processo 0800095-16.2015.4.05.8400, questionando o não recolhimento da contribuição previdenciária das notas fiscais emitidas sobre os serviços tomados pelo Município por cooperativas de trabalho, bem como o direito de reaver, mediante compensação, os valores recolhidos indevidamente sobre tais rubricas, foi produzida norma individual e concreta pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região em favor do Município, constituindo a relação de débito do Fisco quanto a referida verba, na esteira já pacificada no Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário no. 595.838/SP, submetido e julgado ao rito da Repercussão Geral, a qual restou assim ementada:*

*Registre-se, novamente por necessário e oportuno, que a decisão judicial acima obtida, teve seu trânsito em julgado ocorrido em 18 de agosto de 2016.*

*Assim, respaldados pela decisão judicial obtida, que declarou indevido o recolhimento e constituiu o crédito tributário, o Município planilhou os valores contribuídos a partir dos últimos 5 (cinco) anos anteriores ao ajuizamento da demanda (período de Janeiro/2010 a Agosto/2015), sobre os valores da contribuição previdenciária recolhida sobre as notas fiscais emitidas sobre os serviços tomados pelo Município por cooperativas de trabalho, representativo de crédito tributário obtido pelo Município, no qual atualizado pela taxa SELIC descrito no comando normativo judicial, totalizou a importância de R\$ 7.655.946,93 (sete milhões, seiscentos e cinquenta e cinco mil, novecentos e quarenta e seis reais e noventa e três centavos), conforme dados evolutivos da planilha de demonstração de valores em anexo.*

*Assim, resta completamente rechaçada e improcedente a afirmação apresentada no item 27 do Despacho Decisório em não reconhecer o crédito tributário apresentado e obtido através do ajuizamento do processo judicial no. 0800095-16.2015.4.05.8400, com trânsito em julgado, pelo fato de não ter realizado diretamente o recolhimento do tributo, requerendo que seja reformado o Despacho Decisório, quanto a fundamentação apresentada em não homologar as compensações, em razão de ser o Município o contribuinte de direito e legitimado processual a reaver os valores da contribuição previdenciária sobre os serviços tomados por cooperativas de trabalho, nos termos do disposto no art. 121 c/c 165 do Código Tributário Nacional e orientação firmada em sede de Recurso Repetitivo pelo Superior Tribunal de Justiça acima enunciados.*

#### **INCONFORMISMO ÀS RAZÕES DO ITEM 28 APONTADO NO DESPACHO DECISÓRIO.**

*Já quanto ao item 28 do Despacho Decisório, o agente lançador relata que o crédito indicado pelo Município, sobre rubricas que expressamente por definição legal, não deveriam servir como base de cálculo da contribuição previdenciária patronal, as verbas alusivas a auxílio-transporte e ajuda de custo (rubricas 64, 65, 86, 165, 186 e 706) não foram incluídas pelo município como base de cálculo da exação tributária e a parcela referente à licença-prêmio, apenas parte dela não foi incluída como base de cálculo.*

*Em verdade, equivocadamente, o Município informou à Receita Federal do Brasil que as verbas alusivas ao auxílio-transporte e ajuda de custo estavam havendo a incidência da contribuição previdenciária patronal. Todavia, de fato essas parcelas não estavam sendo incluídas na sua base de cálculo, motivo pelo qual assiste razão ao agente lançador que não haviam créditos tributários sobre tais parcelas.*

*Contudo, as verbas das licenças-prêmio e especial, são verbas de natureza indenizatória, adquiridas pelo servidor público quando atingido certo tempo no exercício do funcionalismo.*

*Trata-se de verba paga diretamente ao servidor.*

*Ocorre que, contrariamente ao afirmado pelo agente lançador no Despacho Decisório, o contribuinte incluiu as parcelas da licença-prêmio e licença-especial (rubricas 33 e 133), com enquadramento de incidência de forma errônea, o que gerou a incidência e recolhimento sobre parcela não afeta a incidência da contribuição previdenciária, repetimos, por sê-la de natureza indenizatória com que vem sendo paga.*

*No escopo de comprovar o acima afirmado e demonstrar o equívoco, trazemos à colação a tabela de incidência das verbas/rubricas listadas na folha de pagamento do contribuinte, indicando incorretamente, que as verbas indenizatórias da licença especial e licença prêmio, convertidas em pecúnia e das diárias inferiores a 5Q% da remuneração do servidor, estavam sendo incluídas na base de cálculo da contribuição previdenciária patronal.*

*A própria Receita Federal do Brasil, em manual disponível aos contribuintes quanto as parcelas que sofrem incidência de contribuição ao INSS (Contribuição Previdenciária), disponível no site Assim, respaldados pela imposição normativa da Lei no. 8.212/91, Lei no. 10.887/2004, das orientações em Manual da própria Receita Federal do Brasil e da pacífica orientação jurisprudencial assentada no Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça, o Município planilhou os valores contribuídos a partir dos últimos 5 (cinco), anos anteriores ao procedimento de compensação (período de Outubro/2009 a Janeiro/2017), sobre as parcelas da licença prêmio e especial convertida em pecúnia rubricas 33 e 133") e das diárias na forma que não incidem a contribuição previdenciária patronal (rubricas 664. 665. 68Q e 681).*

*representativo de crédito tributário obtido pelo Município, no qual atualizado pela taxa SELIC, totalizou a importância de R\$ 2.886.659,31 (dois milhões, oitocentos e oitenta e seis mil, seiscentos e cinquenta e nove reais e trinta e um centavos) apenas quanto a contribuição previdenciária sobre a licença prêmio e especial convertidas em pecúnia, conforme dados evolutivos da planilha de demonstração de valores em anexo.*

*Assim, ao passo que o contribuinte reconhece o erro em ter prestado informações, afirmando que as rubricas da ajuda de custo e do auxílio-transporte estavam sofrendo a incidência da contribuição previdenciária patronal, comparecemos para corrigir a assertiva e indicar que seja considerado as informações alusivas ao incorreto recolhimento da contribuição previdenciária sobre as rubricas da licença especial e licença prêmio convertidas em pecúnia, dada serem de natureza indenizatória, bem como sobre a diárias cujos valores não excedam a 50% da remuneração do servidor, requerendo que*

*seja reformado o Despacho Decisório, quanto a fundamentação apresentada em não homologar as compensações, quanto ao recolhimento da contribuição previdenciária sobre esta rubrica.*

*Temos assim, sem margem a interpretação diversa, que as compensações previdenciárias, realizadas pelo município de Mossoró, estão dentro das disposições legais expressas pelo CTN, pelas instruções da Receita Federal do Brasil e jurisprudência pátrias, razão pela qual não subsiste a presente autuação de elementos de conduta dolosa e aplicação de multa punitiva.*

#### *MULTA QUALIFICADA*

*Ademais, apenas por força de argumentação e legítimo amor ao debate, não existe consenso quanto ao aspecto do percentual da multa aplicada aos autos de infração, todavia, é certo que no aspecto da discussão jurídica quanto ao percentual da multa aplicada em percentuais elevados, existem posições de ordem tanto doutrinária quanto de ordem jurisprudencial que indicam tratar como confisco quando versam impor ao contribuinte situação que a leve a insolvência ou aniquilem seu patrimônio.*

*Os entes estatais não podem utilizar a extraordinária prerrogativa político-jurídica de que dispõem em matéria tributária, para, em razão dela, exigirem prestações pecuniárias de valor excessivo que comprometam, ou, até mesmo, aniquilem o patrimônio dos contribuintes.*

*O ordenamento normativo vigente no Brasil, ao definir o estatuto constitucional dos contribuintes, proclamou, em favor dos sujeitos passivos que sofrem a ação tributante do Estado, urna importante garantia fundamental que impõe aos entes públicos dotados de competência impositiva, expressiva limitação ao seu poder de tributar.*

*Trata-se da vedação, que, tendo por destinatários a União Federal, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios, proíbe-lhes a utilização do tributo "com efeito de confisco"*

*(CF, art. 150, inciso IV).*

...

*Aplicar uma multa de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre o valor do tributo não recolhido, fere os princípios constitucionais do não confisco, da proporcionalidade e da razoabilidade, devendo, assim, ser reconhecida sua redução.*

*A jurisprudência do Excelso Pretório comunga no mesmo entendimento e vem consolidando orientação no sentido de caráter confiscatório de multa que ultrapasse o valor do tributo devido.*

*Neste sentido, trago a colação recente julgamento realizado em Janeiro de 2015, onde nos autos do Recurso Extraordinário no. 833.106-GO, decidido à unanimidade, restou consignado:*

*É imperioso resta assinalado e identificável ao Relator, que o contribuinte já sofreu o lançamento da multa de ofício, nos autos do Processo no. 13433.720397/2017-68. sendo o obieto discutido neste processo a suposta aplicação de multa isolada.*

*O que se tem no caso, pois, é a aplicação de multa qualificada de 150%, cabível a penas em situações nas quais haja a comprovação de dolo, sem explicitação das suas razões motiva doras.*

*Em se tratando de qualificação de multa de isolada/qualificada, seria necessário que o fisco reunisse evidências capazes de sustentar que a alegada fraude partiu de conduta dolosa, par a só então lançar mão do agravamento da penalidade.*

*Ocorre que, no presente caso, não há qualquer justificativa ou evidência de que isso tenha ocorrido.*

*Isso significa dizer que o presente lançamento, no que concerne à qualificação da mui ta, cerceia o direito de defesa do contribuinte pois carente de motivação.*

*Tal procedimento, contudo, fere diretamente o artigo 10, III e IV, do Decreto nº 70.235/197 2 e artigo 50, II e seu parágrafo único da Lei nº 9.784/99.*

*Para que se possa cogitar a aplicação da multa em debate, mister que a autoridade fiscal identifique a exata ação ou omissão dolosa, tanto no seu aspecto objetivo (prática de ato ilícito) quanto no aspecto subjetivo (vontade de lesar o fisco).*

*Para esse labor, deve-se diferenciar as hipóteses de contraste hermenêutico das hipóteses em que o contribuinte busca atuar sobre o material fático, com vistas a intencionalmente ocultar ou dificultar o reconhecimento do fato gerador.*

*Nesses termos, é bem possível que o contribuinte venha a adotar entendimento diverso daquele empregado pelo fisco. Nestas situações, ainda que o sujeito passivo tenha fundamentado sua prática na experiência, em opiniões legais e ou em decisões administrativas e judiei ais, pode — aos olhos da fiscalização surgir ilícito tributário que seja objeto de autuação.*

*Isso, porém, em nada se aproxima daquelas situações em que o sujeito passivo comete um ilícito tributário de forma consciente, isto é, dolosa, visando justamente a não recolher tributo que sabe ser devido.*

*Essas situações normalmente são identificadas pelo uso de meios inidôneos para acobertar fatos que dão origem ao crédito tributário, ou pela imposição de medidas que induzam a erro o trabalho da fiscalização. São justamente as situações previstas*

*nos artigos art. 71 a 73 da Lei 4.502/64, que repudiam as situações de sonegação, fraude ou conluio.*

*Todo lançamento pressupõe um ilícito tributário (elemento objetivo). Contudo, somente o ilícito praticado em evidente intenção de fraudar o fisco apresentará o dolo (elemento subjetivo).*

*Nota-se, assim, que não se pode colocar na mesma vala a ocorrência de um ilícito com a intenção em praticá-lo.*

*Nesse sentido, aliás, caminhou a jurisprudência do CARF, conforme se extrai da inteligência das Súmulas n.ºs 14 e 25, a seguir transcritas:*

*Após a nova redação dada pela Lei no. 11.488/2007 ao art. 44 da Lei no. 9.430 (que passou a produzir efeitos a partir de 2007), não há mais espaço para interpretação diversa daquela que afirma a possibilidade da exigência de multa isolada, mesmo nos casos em que houver sido imposta a multa de ofício pela falta de pagamento do tributo.*

*Por outro lado, para a aplicação da penalidade prevista no art. 89, §9º e §10º da Lei no. 8.212/91, é condição sine qua non a existência de falsidade na declaração, que pressupõe a existência de conduta fraudulenta e dolosa do contribuinte com intuito de deixar de recolher tributo.*

*No entanto, no presente caso, não há a ocorrência de conduta dolosa fraudulenta, uma vez que a intenção do Contribuinte ao declarar a "compensação" na GFIP não foi informar um crédito inexistente ou ocultar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, mas sim de concretizar o direito creditório que entende fazer jus, representados nos pagamentos indevidos e da decisão judicial transitada em julgado.*

*[Cita jurisprudência do CARF]*

*No presente caso concreto, verifica-se que não estão presentes os fatores que justifiquem a aplicação da multa qualificada de 150%, sobretudo a prova da intenção do agente e da conduta dolosa especificamente direcionada a fraudar o fisco, o que evidentemente apenas se verifica em casos excepcionais e que, justamente por essa razão, deve ser cabalmente comprovada.*

...

*Dessa forma, em razão de toda a demonstração fática e documental dos motivos que levaram a contribuinte à declarar em GFIP os valores compensados e por tudo que foi consignado no relatório fiscal produzido para fins de lançamento, não restou comprovado que o contribuinte agiu dolosamente no intuito de ludibriar o Fisco, razão pela qual, à luz do entendimento pacificado pelo CARF acima articulado, deve o presente procedimento fiscal ser julgado no sentido de ser descabida a aplicação da severa penalidade pretendida.*

*PEDIDO*

*ISTO POSTO, pede e requer de V.Exa., que sopesadas as suficientes razões de fato e de direito acima expostas, que seja a presente Manifestação de Inconformismo conhecido e provido em todos os seus termos. Em razão da existência do crédito tributário apresentado e provado por meio decisão judicial transitado em julgado e dos valores recolhidos indevidamente, objeto das planilhas elaboradas, fazendo, assim, anular e extinguir o presente procedimento fiscal gerado de no 13433.720851/2017-81. por ser a medida que refletira a correta aplicação de direito e de justiça.*

*Ou caso contrário, em homenagem ao princípio da razoabilidade, proporcionalidade e da menor onerosidade, que seja determinada perícia contábil no escopo de verificar a exatidão do crédito tributário perseguido.”*

A DRJ de origem entendeu por julgar improcedente a impugnação, mantendo-se integralmente o crédito tributário. O contribuinte, inconformado, apresentou Recurso Voluntário às fls. 760/817, oportunidade na qual juntou aos autos os pagamentos emitidos no período.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Martin da Silva Gesto - Relator

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

O acórdão da primeira instância administrativa, ao se manifestar em relação a multa aplicada, traz aos autos matéria estranha à lide, deixando de apreciar adequadamente as alegações da contribuinte de sua impugnação.

No presente caso, conforme se verifica às fls. 537/538, a multa aplicada é a isolada, decorrente de compensação considerada indevida, prevista no § 10º do artigo 89 da Lei nº 8.212/91. Vejamos:

Lei 8.212/91

Art. 89. (...)

§10º 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.

Por sua vez, assim estabelece o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96:

Lei 9.430/96

*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.*

Portanto, a multa aplicada, de natureza "isolada", decorrente de compensação indevida será no dobro do valor previsto no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96. Ou seja, o dobro de 75%, logo, 150%.

Assim, concluiu a fiscalização, no Relatório Fiscal, ao fazer o lançamento, o seguinte: "[...] **DECIDO lançar multa isolada de 150% sobre todos os valores irregularmente compensados, [...]**".

No entanto, a DRJ ao apreciar a questão, assim foi tratado no acórdão:

**MULTA QUALIFICADA.**

*Verifica-se que a própria Lei nº 8.212/91, ao dispor sobre o lançamento de ofício das contribuições previdenciárias devidas pelo sujeito passivo, determina a observação dos percentuais de previstos no artigo 44 da Lei nº 9.430/96:*

**Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).**

*Por sua vez, a Lei nº 9.430/96, no artigo 44, traz os percentuais de multa de ofício e faz remissão às circunstâncias qualificadoras capazes de ensejar a sua duplicação, veja-se:*

**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, de 2007)**

(...)

**§ 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)**

*Nesse contexto, necessário trazer à baila também os conceitos exarados na Lei nº 4.502/64 e ver se a conduta praticada pelo contribuinte encaixa-se em alguma(s) das 'circunstâncias qualificativas' ali propostas.*

Lei nº 4.502/64

Art. 68. A autoridade fixará a pena de multa partindo da pena básica estabelecida para a infração, como se atenuantes houvesse, só a majorando em razão das circunstâncias agravantes ou qualificativas provadas no processo. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)

(...)

§ 2º São circunstâncias qualificativas a sonegação, a fraude e o conluio.

(Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)

(...)

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

*Veja-se, destarte, que a aplicação de penalidade mais grave, mediante a majoração da multa, tem cabimento em situações específicas, onde fique evidenciado o comportamento excepcional do sujeito passivo, seja no tocante à falsidade na declaração, seja pela configuração de sonegação, conluio ou fraude acima transcritas, situações que, por sua gravidade, devem ensejar reprimenda punitiva de maior monta, com o fito de punir o infrator que assim age, extrapolando a conduta do mero inadimplemento e desestimulando novas condutas deste jaez.*

*No caso sob exame, a fiscalização motiva o lançamento da multa isolada pela conduta de sonegação, nos seguintes termos conforme excerto do Relatório Fiscal:*

2.10 Como não bastasse, o fiscalizado também se utilizou de créditos relativos a pagamentos que nunca havia feito. Assim, em sua defesa no processo de compensação, argumenta ter recolhido contribuição previdenciária sobre rubricas que indiscutivelmente

não fazem parte da base de cálculo do tributo, como Auxílio Transporte e Ajuda de Custo para Deslocamento. No entanto, em consulta às suas folhas de pagamentos, percebe-se que o fiscalizado enquadrou corretamente tais rubricas como não pertencentes à base de cálculo previdenciária, verificando-se ainda que as bases de cálculo nas folhas de pagamentos são maiores do que aquelas anotadas nas GFIPs, o que permite descartar que tenha havido tanto lançamento a maior nas declarações à Previdência como recolhimento indevido. Outrossim, ao contrário do alegado, não houve pagamento de qualquer quantia a título de "contribuição previdenciária das notas fiscais emitidas sobre os serviços tomados por cooperativas de trabalho", não fazendo sentido falar-se aqui de direito creditório.

...

2.12 Os elementos materiais que presidiram os atos de compensação indicam ação temerária do sujeito passivo, que possuía conhecimento da não existência do elemento "certeza" nos créditos utilizados - indispensável ao instituto da compensação -, dado que constituíam objeto de controvérsia judicial. Aliás, conforme narra o Despacho Decisório do processo administrativo fiscal 13433.720397/2017-68, o próprio Tribunal Regional Federal da 5ª Região deixou assente, em acórdãos prolatados no decorrer de duas das ações impetradas pelo fiscalizado, que a extinção do crédito tributário por compensação só poderia ocorrer após o seu trânsito em julgado.

2.13 Resta, portanto, configurado o dolo eventual, uma vez que o contribuinte, mesmo ciente de que sua demanda não constituía coisa julgada - as eventuais decisões tomadas ao longo do processo judicial não possuíam atributo de definitividade -, optou por aceitar o risco e realiza compensações incertas em suas GFIPs, sabendo das possibilidades punitivas a tal conduta.

*Depreende-se da situação configurada nos autos que todas as ações do sujeito passivo tiveram a intenção, clara e manifesta de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, o que caracteriza a sonegação, rechaçada e punida pela legislação, conforme expandido em tópico anterior.*

*Ademais como destacado em tópico anterior, o Processo conexo 13433.720397/2017-68, que contém as compensações efetuadas, teve o trânsito administrativo esgotado sem alteração da exação efetuada pela autoridade lançadora.*

*Conclui-se, portanto, pelo **cabimento da multa duplicada devido comprovação de ação dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal**, sua natureza ou circunstâncias materiais; e das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*

(grifou-se)

Ademais, constou inclusive na ementa do acórdão da DRJ que a matéria tratada foi a multa qualificada:

**"MULTA QUALIFICADA.**

**É cabível a aplicação da multa qualificada** devido comprovação de ação dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; e das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente." (grifou-se)

Pelo demonstrado, embora o lançamento tenha sido de multa isolada, a fundamentação do voto do acórdão da DRJ tratou a multa como sendo de ofício, na forma qualificada. Ambas as multas tem percentual de 150%, porém o fundamento jurídico para incidência de cada uma é diferente.

A existência erro manifesto da DRJ, que não aprecia a principal matéria da lide (multa isolada), deixa o acórdão obscuro e omissos. Obscuro por tratar de matéria estranha à lide e omissos por não apreciar as alegações do contribuinte.

Diante disso, impõe-se que seja declarada a nulidade da decisão de primeira instância, pois a omissão e obscuridade causam prejuízo à defesa do contribuinte, que deixa de ter seus argumentos analisados, causando-lhe cerceamento de defesa, prejudicando, ainda, a análise da matéria pela segunda instância administrativa (CARF), pois ocorreria indevida supressão de instância.

Ante o exposto, voto por reconhecer a nulidade da decisão de primeira instância, devendo os autos retornarem à DRJ para novo julgamento.

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator