



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

Processo nº 15586.720478/2012-35
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 2401-004.517 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de setembro de 2016
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS AI
Embargante FORTE BOI - INDUSTRIA DE ALIMENTOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/05/2011

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO.

Considera-se não conhecido o item de Embargos Declaratórios cujas razões que conduziram ao voto constam de forma clara na decisão embargada.

OMISSÃO - ERRO BASE DE CÁLCULO PARA APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA.

em face da improcedência para aplicação da multa isolada, resta prejudicada a análise da referida alegação de omissão, em face da falta de interesse processual decorrente da perda superveniente de seu objeto.

DA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS - PROCESSO Nº 15586-720.479/2012-80 - EM APENSO.

A teor do disposto na Súmula nº 28, o CARF não é competente para pronunciar-se sobre processo administrativo relativo a Representação Fiscal para Fins Penais.

Embargos Acolhidos em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em não conhecer dos embargos quanto à existência de vício na fundamentação sobre a aplicação da Lei 8.212/91, art. 89, § 10. Vencida a relatora. Por unanimidade de votos conhecer dos embargos quanto às omissões relativas ao erro na aplicação da multa e de que ela é confiscatória, sem efeitos infringentes, sendo sanada as omissões, nos termos do voto da relatora. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Maria Cleci Coti Martins.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier Lazarini - Presidente

(assinado digitalmente)

Luciana Matos Pereira Barbosa - Relatora

(assinado digitalmente)

Maria Cleci Coti Martins – Redatora designada

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Miriam Denise Xavier Lazarini, Carlos Alexandre Tortato, Cleberson Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Marcio de Lacerda Martins, Andréa Viana Arrais Egypto, Maria Cleci Coti Martins e Rayd Santana Ferreira.

Relatório

O Contribuinte opôs, tempestivamente, Embargos de Declaração contra o v. Acórdão nº 2302-002838, exarado em 19/11/2013.

A extinta 2ª Turma Ordinária da 3.ª Câmara exarou o acórdão nº 2302-002.838, negando provimento ao recurso do contribuinte. Eis a ementa do *decisum* sob enfoque:

COMPENSAÇÃO. GLOSA. Serão glosados pelo Fisco os valores compensados indevidamente pelo sujeito passivo.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. COMPENSAÇÃO. TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA. A legislação vigente não permite a compensação de contribuições previdenciárias com créditos decorrentes de Títulos da Dívida Pública do Brasil.

MULTA ISOLADA. COMPROVAÇÃO DA FALSIDADE DA DECLARAÇÃO. Estando comprovada a falsidade da declaração com a conduta dolosa do sujeito passivo, mostra-se correta a aplicação do disposto no art. 89, §10 da Lei nº 8.212/91.

Recurso Voluntário Negado"

Da análise dos autos e do Acórdão embargado, verifica-se que o lançamento é relativo à glosa de compensações efetuadas indevidamente nas competências de 01/2009 a 05/2011 (Auto de Infração de Obrigação Principal DEBCAD nº 51.024.391-6) e multa por falsidade de declaração (AIOP DBECAD nº 51.024392-4).

Note-se ainda que em consequência da aplicação do artigo 89, § 10 da Lei nº 8.212/91, pela Autoridade Fiscal, foi formalizada Representação Fiscal para Fins Penais, em razão da suposta falsidade de declaração, formando o Processo Administrativo nº 15586-720.479/2012-80, em apenso aos presentes autos.

O Recorrente foi cientificado da decisão de 2ª Instância, ora Embargada, no dia 17/03/2014, conforme declaração de ciência às Fls. 417.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão julgador, o Recorrente interpôs **Embargos de Declaração, com efeito modificativo** às fls. 422/434, nos termos do artigo 65 da Portaria MF nº 256/2009, respaldando sua inconformidade em argumentação desenvolvida, em síntese, nos termos a seguir expostos:

- a) Omissão quanto a definição da incompetência do Auditor Fiscal para realizar ato de não homologar a compensação;
- b) Omissão e contradição quanto a fundamentação sobre a falsidade da declaração, sem ao menos lançar razões jurídicas para a devida compreensão de que tais documentos não são verdadeiros. Pelo contrário, há fundamentação pela existência e veracidade, na medida em que

- sustenta que tais documentos são de fato títulos de obrigações do Tesouro Nacional, porém, somente imprestáveis para tanto;
- c) Omissão sobre o capítulo específico do Recurso Voluntário que apontou erro na consideração da base de cálculo para aplicação de multa, já que sequer foi apreciado quando do julgamento externado pelo v. Acórdão;
 - d) Omissão sobre a tese de que a multa aplicada é abusiva e confiscatória;
 - e) E, por fim, omissão quanto a tese do abrandamento da multa para parâmetros proporcionalmente e razoavelmente admitidos;

No Despacho nº 2302-078 – 3ª Câmara/2ª Turma Ordinária, datado de 27/08/2014, ao prestar informações sobre os Embargos ora analisados, a Relatora e então Presidente da extinta 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara do CARF, aduz que:

- a) O Acórdão embargado se pronunciou quanto à competência do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil em homologar ou não a compensação efetuada, sendo que as compensações indevidas devem, efetivamente, ser objeto de glosa;
- b) Também explicitou à Recorrente porque foi aplicada a multa qualificada, ou seja, porque foi considerado que a embargante agiu com dolo ao inserir dados falsos nas GFIP's;
- c) Com efeito, de fato não se pronunciou quanto à arguição trazida na peça recursal acerca do erro na aplicação da multa, nem tampouco quanto à alegação de ser abusiva e confiscatória.

Assim, no uso da competência conferida pelo artigo 65 do regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, acolheu os Embargos de Declaração e determinou sua inclusão em pauta para julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa - Relatora

1. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1.1 TEMPESTIVIDADE

Os Embargos de Declaração foram apresentados tempestivamente, conforme se verifica da publicação do v. Acórdão realizada em 17/03/2014, mediante Aviso de Recebimento. Nesse descortino, o termo inicial para interposição do presente recurso iniciou-se em 18/03/2014 (terça-feira), e findou-se em 24/03/2014 (segunda-feira).

2. MÉRITO

Preenchidos os requisitos de admissibilidade dos embargos, passo ao exame de mérito.

2.1 OMISSÃO – COMPETÊNCIA DA AUTORIDADE FISCAL. HOMOLOGAÇÃO DE COMPENSAÇÃO

A Instrução Normativa RFB nº 900/08, em seu artigo 34, é taxativa ao dispor que o indébito tributário oriundo de contribuições previdenciárias **possui procedimento de compensação próprio**, diferente daquele previsto para os tributos não previdenciários, confira-se:

*“Art. 34. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, **ressalvadas as contribuições previdenciárias, cujo procedimento está previsto nos arts. 44 a 48**, e as contribuições recolhidas para outras entidades ou fundos.” (grifamos)*

Portanto, o procedimento previsto na Instrução Normativa RFB nº 900/08 para a compensação de contribuições previdenciárias está consolidado nos artigos 44 a 48, não se aplicando, assim, as demais regras que disciplinam a compensação relativa a créditos de natureza não previdenciária.

Noutro giro, a autoridade fiscal possui o poder-dever de fiscalizar o Contribuinte, examinando sua documentação e livros e devendo lançar, de ofício, se houver atraso parcial ou total no recolhimento das contribuições, tais como os decorrentes de compensação indevida, total ou parcialmente, conforme se depreende dos artigos 33 e 37 da Lei nº 8.212/91, c/c o artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Nesse descortino, não há que se falar em incompetência da autoridade fiscal para realizar ato de não homologação da compensação, nem tampouco em violação ao artigo 66 da Instrução Normativa 900/08 da RFB, tendo em vista que referido dispositivo normativo não se aplica à compensação de contribuições previdenciárias, como é o caso vertente dos presentes autos, *in verbis*:

“Art. 66 . É facultado ao sujeito passivo, no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data da ciência da decisão que indeferiu seu pedido de restituição, ressarcimento ou reembolso ou, ainda, da data da ciência do despacho que não homologou a compensação por ele efetuada, apresentar manifestação de inconformidade contra o não reconhecimento do direito creditório ou a não homologação da compensação.

(...)

§ 9º O disposto neste artigo não se aplica à compensação de contribuição previdenciária.” (grifei)

Nessa esteira de entendimento, verifica-se que o lançamento foi lavrado no estrito cumprimento do dever legal da autoridade fiscal, diante da constatação de fatos geradores sem o correspondente recolhimento das contribuições previdenciárias devidas, ao teor do que determina o artigo 37 e artigo 33, ambos da Lei nº 8.212/91, constituindo-se em ato vinculado, conforme parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional.

Por fim, impende-se salientar que a questão controvertida foi solucionada de modo fundamentado pelo acórdão embargado, logo inexistente, nesse ponto, o alegado vício de omissão na decisão embargada.

2.2 OMISSÃO E CONTRADIÇÃO – FUNDAMENTAÇÃO SOBRE FALSIDADE DE DECLARAÇÃO. INAPLICABILIDADE DA MULTA ISOLADA. ABRANDAMENTO. CARÁTER ABUSIVO E CONFISCATÓRIO.

A questão a ser analisada no presente tópico refere-se ao lançamento de multa de ofício isolada, no importe de 150% do valor total do débito indevidamente compensado, com base no art. 89, § 10 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Nesse tocante, entendo que assiste razão à Embargante.

E assim o faço, não por se tratar de multa confiscatória, como alegado em suas razões de Embargos – até porque, a teor da Súmula nº 02 do CARF, há impedimento para que este órgão administrativo se pronuncie sobre matéria constitucional – mas porque os requisitos para sua imposição não foram preenchidos.

Só caberia imputar a multa isolada de 150% se a fiscalização comprovasse a “falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo”, o que não ocorreu no presente caso.

Para melhor compreensão dos fatos impende registrar que o conceito de falsidade abrange duas esferas: material e intelectual/ideológica.

- a) A falsidade material consiste em viciar fisicamente o suporte documental, cuja força probatória se quer modificar, mediante criação ou alteração do seu conteúdo. Não é o caso da presente lide;

- b) Já a falsidade intelectual ou ideológica, altera o elemento objetivo do documento, modificando a verdade material das declarações emitidas ou a narração das circunstância do fato.

Na espécie, a fiscalização cingiu-se a motivar o lançamento da multa isolada em ilações ou deduções lógicas, conforme se infere do Relatório Fiscal em seus itens 18 a 20, ao dizer que a empresa atraiu para si a aplicação da multa isolada no importe de 150% incidentes sobre o débito indevidamente compensado, uma vez que não havia valores para serem compensados, logo, se não havia feito pagamentos ou recolhimentos indevidos ou a maior, a declaração feita na GFIP de valores passíveis de compensação, incorreu em falsidade.

Ou seja, não há um único indício de prova de que a Embargante tenha falseado, material ou ideologicamente, sua declaração ou os documentos que a instruíram.

É justamente a inexistência dessa relação de causa e efeito entre as alegações da fiscalização e a existência de falsidade nas GFIP's que macula o lançamento da multa isolada. A norma de regência exige **a existência de falsidade** para a aplicação da multa isolada de 150%, não apenas o mero descompasso entre a declaração e a realidade, mas sim a afirmação dolosa.

É importante que se tenha em mente que a falsidade difere do erro, pois na primeira é necessária a existência de má-fé, lembrando que a má-fé não pode ser presumida e sim, cabalmente demonstrada; a fiscalização tem o dever de provar a existência do elemento subjetivo do dolo, mais propriamente a intenção de alterar, suprimir, esconder, ludibriar etc..., já que no ordenamento jurídico brasileiro, má-fé não se presume.

No presente caso, os fatos narrados pela autoridade fiscal não são suficientes para demonstrar a existência de má-fé e a consequente falsidade imputada.

A jurisprudência deste tribunal administrativa tem se mostrado atenta a tal circunstância, exigindo da autoridade fiscal a demonstração cabal da intenção de enganar o Fisco, mediante o emprego da figura da falsidade, senão vejamos:

COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. MULTA ISOLADA. ART. 89, § 10º, DA LEI Nº 8.212/9. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE FALSIDADE. À luz do art. 18, da Lei nº 10.833/2003, a multa isolada só é aplicável quando restar comprovada a falsidade na declaração do sujeito passivo, não podendo ser presumida pelo simples preenchimento incorreto da declaração quanto à ausência de trânsito em julgado de sentença judicial. (Ac.9202003.732, de 28/01/2016, Rel. Patrícia da Silva)

MULTA ISOLADA. NÃO COMPROVAÇÃO DA FALSIDADE DA DECLARAÇÃO. ELEMENTO CONSTITUTIVO DO TIPO OBJETIVO DA INFRAÇÃO. INSTRUÇÃO DEFICIENTE DO PROCESSO. Sendo a comprovação da falsidade da declaração um elemento constitutivo do tipo objetivo infracional previsto no art. 89, §10 da Lei nº 8.212/91, o auto de infração tem que vir instruído, necessariamente, com os elementos de convicção que conduziram o auditor fiscal a inferir a presença do dolo na

conduta infracional, até porque o exame da legalidade e legitimidade da autuação pelos órgãos judicantes administrativos depende da análise de tais meios de prova para sindicarem a efetiva falsidade da declaração, os quais não são supríveis pela mera presunção de veracidade inerente ao ato administrativo. (Ac.2401004.031, de 26/01/2016, Rel. Arlindo da Costa e Silva)

Nouto giro, impende salientar que, diante do que ora se decide – improcedência da multa isolada, resta prejudicada a análise da alegação de abrandamento da multa isolada para parâmetros proporcionalmente e razoavelmente admitidos.

Por essas razões, acolho os Embargos de Declaração para sanar as omissões e contradições apontadas e conferir-lhe efeitos modificativos para rejeitar o lançamento da multa de isolada, realizada com supedâneo no artigo 89, § 10 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, nos termos acima articulados.

2.3 OMISSÃO – ERRO BASE DE CÁLCULO PARA APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA.

A Embargante inicialmente alegou que não houve fundamentação para aplicação da multa isolada de 150%, tendo em vista a inexistência de falsidade de declaração apta a ensejar a aplicação da referida penalidade, nos termos explanados no tópico acima (2.2); entretanto, alternativamente, aduziu que houve erro na base de cálculo da referida penalidade.

Argumenta que a aplicação de 150% sobre o valor glosado de R\$ 3.878.461,85 equivale à multa de R\$ 5.817.692,78 e não de R\$ 6.666.680,25, conforme lançado pela autoridade fiscal.

De acordo com o relatório fiscal, “*esta multa foi objeto do auto de infração nº 51.024.3924, relativamente às GFIP's de 2008, 2009 e 2010, entregues em 2009 e 2010. A competência desta infração é a da data de entrega da GFIP*”. (...) *Com relação à GFIP de 11/2008, cuja entrega ocorreu em 2008, foi lavrado outro auto de infração referente à multa isolada, que consta de outro processo.*

Os valores glosados das competências **10/2008** (R\$ 222.885,88), **12/2008** (R\$ 270.204,83) e **13/2008** (R\$ 72.900,86), não foram informados em GFIP em 2008 e sim em 2009. Como a competência da infração é a da data de entrega da GFIP, tais valores foram incluídos na base de cálculo da multa aplicada.

O relatório fiscal apresenta demonstrativo das GFIP relativas ao auto de infração em questão (51.024.3924), com a indicação das competências da infração. Ao adicionar o valor glosado das competências 10, 12 e 13/2008 (totalizando R\$ 565.991,57) ao valor de R\$ 3.878.461,85 teremos o valor da base de cálculo (R\$ 4.444.453,42), que após a aplicação dos 150% corresponderá ao valor da multa aplicada. Portanto, caso essa relatora ad hoc, mantivesse entendimento pela aplicação da multa isolada, não caberia razão ao Embargante, tendo em vista que, caso fosse devida, não haveria erro em seu cálculo.

Contudo, em face das razões encimadas no item 2.2, onde os Embargos de Declaração foram acolhidos para conferir-lhe efeitos modificativos e rejeitar o lançamento da multa isolada, entendendo restar prejudicada a análise da referida alegação de omissão, em face da falta de interesse processual decorrente da perda superveniente de seu objeto.

3. DA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS – PROCESSO Nº 15586-720.479/2012-80 – EM APENSO.

A teor do disposto na Súmula nº 28, o CARF não é competente para pronunciar-se sobre processo administrativo relativo a Representação Fiscal para Fins Penais.

4. CONCLUSÃO

PELO EXPOSTO, voto por CONHECER dos embargos declaratórios e, no mérito DAR-LHES PROVIMENTO PARCIAL para sanar a omissão existente no Acórdão nº 2302-002838, acolhendo os embargos, com efeitos modificativos, par rejeitar o lançamento da multa de ofício isolada, realizada com supedâneo no artigo 89, § 10 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

(assinado digitalmente)

Luciana Matos Pereira Barbosa.

Voto Vencedor

Conselheira Maria Cleci Coti Martins – Redatora Designada

Apesar do esmero do voto, peço vênia para discordar da Ilustre Conselheira Relatora Dra. Luciana Matos Pereira Barbosa no que tange à qualificação da multa aplicada neste caso e que tem como previsão legal o par. 10, art. 89 da Lei 8.212/1991, a seguir transcrito.

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. [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\).](#)

§ 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. [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\).](#)

Os motivos do julgador *a quo* para manter a qualificação da multa estão explícitos no voto de maneira irretocável, conforme transcrevo a seguir.

No caso em tela, a recorrente efetuou a compensação de contribuições previdenciárias devidas, sem qualquer comprovação de que tivessem sido recolhidas erroneamente ou a maior, com supostos créditos que diz possuir, relativos a títulos do tesouro nacional, o que não encontra guarida na legislação vigente.

Na peça recursal a recorrente diz ser possuidora de ORTN's e LTN's, e que tais títulos se prestam à compensação efetuada. Entretanto informo à recorrente que de acordo com informação prestada no sítio da Secretaria do Tesouro Nacional, na internet, as ORTN, OTN e BTN encontram-se prescritos por força do art. 60 da Lei nº 4.069, de 11 de junho de 1962, abaixo transcrito:

"Art. 60 Incidem em prescrição legal as dívidas correspondentes ao resgate de títulos federais, estaduais e municipais, cujo pagamento não for reclamado decorrido o prazo de 5 (cinco) anos, a partir da data em que se torna público o resgate das respectivas dívidas.

Parágrafo único. Consideram-se igualmente prescritos os juros do títulos referidos neste artigo, cujo pagamento não for reclamado no prazo de 5 (cinco) anos, a partir da data em que se tornarem devidos."

Tendo em vista que as últimas ORTN e OTN em circulação venceram em 1994, e baseado no art. 60 da lei acima citada, tais títulos prescreveram em 1999. Diante disso, não há a possibilidade de serem utilizados na quitação de dívidas junto à União, não cabendo quaisquer procedimentos para resgate ou atualização de seus valores.

Quanto às Letras do Tesouro Nacional – LTN, as emitidas no início da década de 1970 apresentavam prazos de, no máximo, 365 dias. Não houve qualquer exceção a essa regra, nem repactuação dos seus prazos de vencimento. Cabe destacar que as LTN válidas atualmente em circulação são todas escriturais, emitidas posteriormente ao ano de 2000, sendo ofertadas ao público por meio do Tesouro Direto e em leilões semanais, mas também não se prestando a compensar contribuições previdenciárias devidas.

Ademais, a recorrente apenas menciona que efetuou compensação com títulos públicos, não demonstrando a origem dos recolhimentos indevidos a ponto de serem compensados, tampouco a validade dos títulos que diz possuir.

Portanto, na existência de valores compensados de forma indevida, cabe ao Fisco a glosa da compensação efetuada. Também cabe referida glosa na hipótese de compensação efetuada sem que houvesse recolhimento ou pagamento indevido; ou atualizada em desconformidade com os índices de correção previstos na legislação previdenciária; ou sem decisão judicial que tenha autorizado a compensação. Por fim, não houve qualquer ato perfeito e acabado, posto que uma compensação indevida não pode ser considerada como um ato jurídico perfeito, já que se sujeita à verificação de sua regularidade pela fiscalização.

Como se vê, a compensação entre crédito e débito tributário efetiva-se por iniciativa do contribuinte, mas com risco para ele. A compensação feita, no âmbito de tributo sujeito ao lançamento por homologação, como no caso, fica a depender da homologação da autoridade fiscal, que pode e deve fiscalizar o contribuinte, examinar seus livros e documentos, verificar os cálculos e efetuar o lançamento de valor de compensação indevida, no todo ou em parte.

Dessa forma, considerando a inobservância das condições de compensação previstas na legislação citada em parágrafos anteriores a glosa realizada pela fiscalização encontra-se correta.

Não considero crível que o contribuinte não soubesse que os títulos públicos, utilizados para compensação dos débitos tributários de 2008, estavam prescritos desde 1999. Desta forma, entendo que, tendo em vista que a compensação é feita por declaração, assumiu o contribuinte o risco de incluir informações não verdadeiras nos sistemas da Receita Federal: informações sobre títulos prescritos, como se fossem válidos para efeitos de compensação.

Desta forma, voto por não conhecer dos embargos quanto à existência de vício na fundamentação sobre a aplicação da Lei 8.212/91, art. 89, § 10, tendo em vista os motivos da manutenção da multa qualificada estarem suficientemente claros na decisão embargada.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Maria Cleci Coti Martins.