



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19613.734504/2021-80
ACÓRDÃO	2002-008.923 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ZAMP S.A.)
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Data do fato gerador: 18/12/2018

GLOSA DE COMPENSAÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. FALSIDADE. INEXISTÊNCIA. MULTA ISOLADA. DESCABIMENTO.

É incabível a aplicação da multa isolada de 150% prevista no art. 89, § 10, da Lei 8212/91, quando ausente a demonstração de dolo do sujeito passivo e quando inexistente declaração falsa por ele prestada.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar preliminar suscitada, e, no mérito, dar provimento ao recurso.

Sala de Sessões, em 15 de outubro de 2024.

Assinado Digitalmente

CARLOS EDUARDO ÁVILA CABRAL – Relator

Assinado Digitalmente

MARCELO DE SOUSA SÁTELES – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores João Mauricio Vital, André Barros de Moura, Ricardo Chiavegatto de Lima, Carlos Eduardo Ávila Cabral, Henrique Perlatto Moura e Marcelo de Sousa Sáteles (Presidente).

RELATÓRIO

Tem-se na origem ao auto de infração lavrado pela fiscalização, em relação ao sujeito passivo acima identificado, destinado ao lançamento da multa isolada de 150%, aplicada em decorrência de compensação, na visão da fiscalização, com falsidade da declaração.

A apuração da compensação indevida, relativa ao período de apuração 02/2017, deu-se nos autos do Processo Administrativo nº 19613.723932/2021-87, ao qual o presente processo está apenso.

De acordo com a descrição dos fatos pela autoridade fiscal, o sujeito passivo efetivou compensações de contribuições sociais e previdenciárias, por meio de DCOMPs, declarando possuir créditos de contribuições indevidas ou recolhidas a maior nas competências 10/2015, 08/2016, 09/2016, 10/2016, 11/2016, 12/2016, 01/2017, 02/2017 e 04/2017, e que utilizou esses créditos para compensar débitos da competência 11/2018.

Após intimações para prestar esclarecimentos e apresentar documentação comprobatória, o contribuinte explanou que os créditos se refeririam a descontos realizados na remuneração dos segurados relativos a despesas médicas custeadas pela empresa e à participação dos segurados no custeio do vale-transporte.

A fiscalização, analisando a documentação e as explicações apresentadas, entendeu que o crédito seria inexistente. Aplicou na oportunidade a multa isolada de 150% sob o fundamento de que restaria configurada declaração falsa.

Inconformado, o contribuinte apresentou impugnação sustentando que:

- a) fundamente legal da multa aplicada possui como exigências materiais, a comprovação da falsidade e, por consequência, o dolo na conduta da contribuinte, sendo que a falsidade não pode ser presumida, mas era necessária a comprovação pela acusação fiscal;
- b) que divergências na interpretação da lei não se confundem com falsidade de declaração, que é aquele crédito inexistente, que o contribuinte sabe não possuir e, ainda assim, o compensa deliberadamente;
- c) que em casos em que há defesa administrativa de manifestação de inconformidade pendente de julgamento, a fiscalização deve aguardar o encerramento da fase contenciosa, de modo que o lançamento da multa isolada

ocorreria apenas se houvesse decisão definitiva que mantivesse a não homologação da compensação, pleiteando, neste ponto, a suspensão do presente processo até decisão definitiva no Processo nº 19613.723932/2021-87, em que discutida a homologação da compensação.

Por fim, requer a não aplicação cumulativa das multas de mora e isolada e, de forma subsidiária, requer o afastamento da cobrança de juros de mora sobre a multa isolada.

A DRJ, ao apreciar a impugnação apresentada, assim se manifestou:

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. FALSIDADE DA DECLARAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. MULTA ISOLADA.

A compensação indevida, com falsidade da declaração, sujeita o contribuinte à multa isolada de 150%.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Os créditos tributários da União, quando não pagos nos prazos previstos na legislação, são acrescidos de juros equivalentes à taxa SELIC.

MULTA MORATÓRIA. MULTA ISOLADA. BIS IN IDEM. NÃO OCORRÊNCIA.

Não caracteriza a ocorrência de bis in idem o lançamento de multas previstas em distintos dispositivos legais, aplicadas em decorrência de fatos geradores distintos.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

O contribuinte, não satisfeito com a decisão, apresentou recurso voluntário sustentando, em essência, os mesmos argumentos expostos na impugnação, pleiteando ao final:

- a) preliminarmente, determinar a suspensão do presente processo até que seja proferida decisão definitiva nos autos do PAF nº 19613.723932/2021-87, a fim de que, se for o caso, seja devidamente ajustada a base de cálculo da multa isolada em discussão nos presentes autos;
- b) caso seja superada a preliminar, no mérito, afastar a multa isolada (de 150%), diante da sua flagrante ilegalidade;
- c) subsidiariamente, determinar que a eventual multa (de mora ou isolada) somente seja exigida quando for proferida decisão administrativa definitiva no PAF nº 19613.723932/2021-87, devendo ser reaberto, nesse momento, o prazo para pagamento da multa isolada, inclusive considerando as reduções escalonadas previstas no art. 6º da Lei nº 8.218/91;
- d) ainda subsidiariamente, cancelar a exigência da multa isolada (de 150%) ou, no mínimo, da multa de mora (de 20%), a fim de que não haja bis in idem na cobrança de penalidades;
- e) ou, ainda, afastar, se for o caso, a cobrança dos juros sobre a multa isolada, haja vista a ausência de autorização legal para tal cobrança.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **CARLOS EDUARDO ÁVILA CABRAL**, Relator

Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

Preliminar.

Requer o recorrente a suspensão do presente feito administrativo até a conclusão do PAF nº 19613.723932/2021-87, onde está sendo apreciado os pedidos de compensação.

Quanto a tal preliminar, entendo que ela não deve prosperar. A tramitação concomitante dos PAFs (pedido de compensação e o de AI) não causa prejuízo ao contribuinte, na medida em que, caso logre êxito em seu pedido de compensação, o suporte fático do auto de infração é retirado do mundo jurídico de imediato.

Ademais, de acordo com o art. 142 do CTN, a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória.

Mérito.

O Supremo Tribunal Federal ao apreciar a ação direta de inconstitucionalidade nº 4.905/DF, assim se pronunciou:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO. SANÇÕES TRIBUTÁRIAS. MULTA ISOLADA. LEI 9.430/96. LEI 12.249/2010. LEI 13.097/2015. IN RFB 1.717/2017. PROPORCIONALIDADE. DIREITO DE PETIÇÃO.

1. Perda superveniente do objeto da ação quanto ao § 15 do artigo 74 da Lei 9.430/96, alterado pela Lei 12.249/2010, tendo em vista a sua revogação pela Lei 13.137/2015.

2. Atendidos os requisitos previstos em lei, a compensação tributária se traduz em direito subjetivo do sujeito passivo, não estando subordinada à apreciação de conveniência e oportunidade da administração tributária.

3. A declaração de compensação é um pedido lato sensu, no exercício do direito subjetivo à compensação, submetido à Administração Tributária, que decide de forma definitiva sobre a matéria, homologando, de forma expressa ou tácita, a declaração.

4. É inconstitucional a aplicação de multa isolada em razão da mera não homologação de declaração de compensação, sem que esteja caracterizada a

má-fé, falsidade, dolo ou fraude, por violar o direito fundamental de petição e o princípio da proporcionalidade.

5. Ação direta de inconstitucionalidade parcialmente conhecida e, nessa parte, julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade do § 17 do art. 74 da Lei 9.430/1996 – incluído pela Lei 12.249/2010, alterado pela Lei 13.097/2015 –, bem como do inciso I do § 1º do art. 74 da Instrução Normativa RFB 1.717/2017, por arrastamento.

Assim, restou pacificado pela Corte Suprema que a multa isolada não é consequência lógica da não homologação de declaração de compensação. Imprescindível, ainda mais na multa isolada qualificada, que haja a caracterização, demonstração inequívoca, de que o contribuinte tenha agido com má-fé, falsidade, dolo ou fraude.

Há precedente da 2ª Turma do Conselho Superior de Recursos Fiscais reconhecendo a necessidade de demonstração e comprovação de que o contribuinte tenha agido com má-fé ou dolo. Eis o posicionamento:

GLOSA DE COMPENSAÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. FALSIDADE. INEXISTÊNCIA. MULTA ISOLADA. DESCABIMENTO.

É incabível a aplicação da multa isolada de 150% prevista no art. 89, § 10, da Lei 8212/91, quando ausente a demonstração de dolo do sujeito passivo e quando inexistente declaração falsa por ele prestada.

(9202-009.119 – CSRF / 2ª Turma – julgado em 25/09/2020).

Destaque-se as seguintes passagens do voto vencedor.

Como se vê, quando o Fiscal comprova a falsidade da declaração prestada pelo contribuinte em GFIP, apresentada com a finalidade de compensar seus créditos com seus débitos, deve ser aplicada a multa isolada de 150%. Como a norma utiliza a expressão "quando se comprove a falsidade da declaração", a fiscalização tem o dever legal de comprovar que o contribuinte prestou declaração falsa. A aplicação dessa sanção, ademais, tem caráter nitidamente punitivo, de tal forma que não dispensa a prova, pelo agente atuante, da existência de conduta dolosa pelo suposto infrator.

Sobre a necessidade da existência e de comprovação do dolo, a legislação deve ser interpretada no seu contexto normativo, sendo sabido e consabido que o sistema jurídico tributário federal somente admite a imposição de sanção em dobro na hipótese de conduta dolosa do fiscalizado. Não são as meras circunstâncias de haver compensação indevida ou de ser realizado um lançamento que atraem a aplicação de sanção de caráter notadamente punitivo e que se aproxima inclusive do direito penal, mas sim a existência de dolo.

(...)

De outro lado, e tratando da compensação de outros tributos federais (que desde a edição da Lei 13670/2018 segue um regime unificado com as contribuições previdenciárias), o § 17 do art. 74 da Lei 9430/96 preleciona que na hipótese de compensação não homologada será aplicada multa isolada de 50%, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. Isso porque, na hipótese de falsidade, é aplicável a multa de ofício de 150%, nos termos do § 2º do art. 18 da Lei 10833/034 .

Quer dizer, em ambas as hipóteses retro mencionadas (lançamento de ofício e glosa de compensações), relativas aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, a multa dobrada somente pode ser cominada quando existente atitude dolosa do contribuinte (sonegação, fraude, conluio ou falsificação), sendo incabível sua aplicação na circunstância isolada de mera compensação indevida. E a má-fé não se presume, vez que "inexiste no Direito qualquer princípio que erija a má-fé em regra ou critério de interpretação.

Pelo contrário, notadamente em matéria de penalizações, tenham o caráter que tiverem, é vedada presunção de tão desabusado teor."

Historicamente falando, a aplicação da multa isolada de 150% foi inicialmente instituída pela Medida Provisória – MP 449/08, que incluiu os §§ 9º e 10 ao art. 89 da Lei 8212/91. Posteriormente, tal Medida foi convertida na Lei 11941/09, ainda vigente e sem alteração de conteúdo neste ponto. Na exposição de motivos da MP, vê-se que a alteração teve a finalidade de uniformizar o tratamento dado aos demais tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil⁶ . Quer dizer, não há sentido em interpretar-se o § 10 do art. 89 de forma dissociada das demais regras relativas aos outros tributos federais, que, como demonstrado, não dispensam a existência de dolo para a aplicação de multa dobrada.

(...)

Mas não é só. A interpretação conjunta dos §§ 9º e 10 evidenciam, sem qualquer sombra de dúvidas, que não é a simples compensação indevida que permite a aplicação da multa isolada, pois essa hipótese é regulada pelo § 9º, segundo o qual os valores compensados indevidamente serão exigidos com os acréscimos de juros e multa moratórios. O § 10, por sua vez, requer um elemento a mais, a ser comprovado pelo Auditor-Fiscal, mais precisamente a falsidade da declaração. Isto é, o § 10 trata de hipótese diversa, na qual a falsidade (o evidente intuito de falsificar, de prestar declaração mentirosa, dolosa etc.) deve estar devidamente comprovada e ser obviamente resultante de dolo. E, lembre-se, se a lei não tem palavras inúteis⁷ , quanto mais orações inteiras, de tal maneira que se fosse possível a aplicação da multa isolada sem o elemento subjetivo dolo, o § 10 seria totalmente desnecessário e bastaria que o legislador determinasse a aplicação da multa de 150% no próprio § 9º, inclusive sem usar a expressão “quando se comprove falsidade”.

Como se demonstrou, portanto, todas as técnicas de interpretação da norma demonstram que o dolo é primordial para a aplicação da multa, de tal forma que o recurso especial, que visa a apenas discutir esse ponto, deve ser desprovido.

Registre-se que o julgado acima referenciado decorreu de Recurso Especial ofertado pela União Federal em face do Acórdão nº 2402-005.853, que no ponto a multa qualificada apresentou a seguinte ementa:

MULTA QUALIFICADA NÃO APLICÁVEL.

A aplicação de multa qualificada demanda prova contundente quanto ao cometimento de fraude, não sendo possível aplicá-la pelo simples fato do contribuinte ter adotado interpretação diversa quanto ao momento da ocorrência.

Assim, imprescindível que para a aplicação da multa isolada qualificável seja demonstrada e comprovada a ação do contribuinte com o intuito (má-fé – dolo) de se eximir do tributo devido.

No precedente acima citado, bem como no julgado do STF, a matéria debatida tinha como fundamento dispositivos da Lei nº 8.212/91. O Auto de Infração de que ora se cuida, na parte do enquadramento legal, faz referência ao art. 18, caput e § 2º e § 6º, da Lei nº 10.833/03, com redação dada pela Lei nº 11.488/07, combinados com o inciso I do caput do artigo 44 da Lei nº 9.430 de 1996. Tal fato poderia gerar dúvidas quanto a aplicação do entendimento acima ao caso ora em discussão.

Ocorre que, analisando tais dispositivos, de fácil constatação que possuem o mesmo texto, o que, conseqüentemente, nos remete a idêntica interpretação.

Analisando os fatos descritos no relatório fiscal, em sua integralidade, verifica-se que toda a construção é pautada na discussão quanto a composição da base de cálculo da contribuição. No caso, se os valores referentes a quota-parte do segurado empregado do vale-transporte e da assistência médica constituiriam ou não a base de cálculo da contribuição.

Não se verifica no relatório fiscal qualquer passagem que demonstre e que comprove que o contribuinte, ao pleitear a homologação da compensação, tenha agido com má-fé ou dolo.

Na verdade, todo o capítulo denominado fundamentos do relatório fiscal é pautado em demonstrar que de acordo com a legislação aplicável não seria possível afastar da incidência da contribuição os valores referentes a quota-parte do segurado empregado do vale-transporte e da assistência médica. O que só corrobora o entendimento de que no caso há uma divergência de entendimento e não a ação dolosa de um contribuinte em se eximir de pagar os tributos devidos.

Isto posto, entendo que não restou configurado o suporte fático para aplicação da multa.

Conclusão.

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar e, no mérito, dar provimento.

Assinado Digitalmente

CARLOS EDUARDO ÁVILA CABRAL